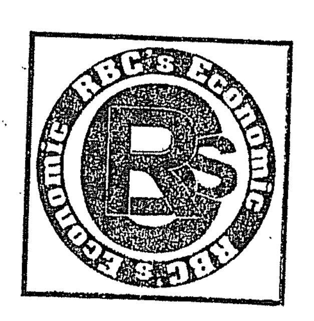
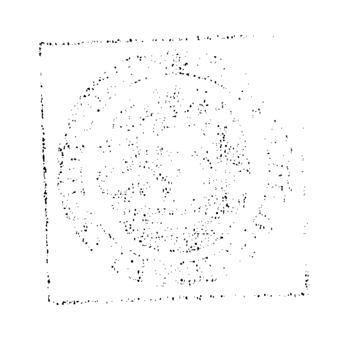


نظرية المحاسبة



منشورات جامعة دمشق
كلية الاقتصاد



نظرية المحاسبة

الدكتور
حسين القاضي
أستاذ في كلية الاقتصاد

الدكتور
مأمون حمدان
مدرس في كلية الاقتصاد

جامعة دمشق

١٤٣٣-١٤٣٤هـ
٢٠١٢-٢٠١٣م

الفهرس

المقدمة

تهتم الكتب التعليمية للمحاسبة عادة بتقديم المحاسبة بجانبها العملي، وذلك عن طريق تصويرها على أنها مجموعة من الإجراءات والعمليات التي يقوم بها المحاسب في المشروع من أجل تسجيل ومعالجة البيانات المالية، والتوصل إلى قياس نتائج الأعمال وعرض المركز المالي، لذلك نرى العديد من الكتب المحاسبية التعليمية تركز على عرض العمليات المحاسبية، وتبتعد عن دراسة المحاسبة على أنها مجال من مجالات المعرفة.

وعلى الرغم من أهمية عرض ما يقوم به المحاسب كمدخل لدراسة مجال المحاسبة وطبيعتها، فإن هذه النظرة للمحاسبة تنقصها الشمولية، وهذا ينعكس بالتالي على العملية التعليمية بالكامل وعلى تأهيل المحاسب علمياً ومهنياً.

فعلى المحاسب أن يلم بطبيعة المحاسبة وبمجالها لكي يتمكن من فهم طبيعة تلك الإجراءات العملية نفسها بشكل شامل من خلال ربطها بما يواجهه المحاسب من مشكلات عملية ، وكذلك فإن للمحاسبة دوراً مهماً في المجتمع ، وهذا يملي عليه فهم طبيعة التغيرات الاقتصادية والاجتماعية واستيعاب آثارها في العمل المحاسبي.

لذلك يهدف هذا الكتاب إلى تقديم إطار نظري لدراسة المحاسبة وفهم طبيعتهاودراسة أهداف الإجراءات المحاسبية المختلفة،وهذا يساعد على تكوين فكرة شاملة عن المحاسبة.

فإذا كان التطبيق العملي للمحاسبة هو الجانب الذي يظهر من خلال عمل المحاسب الظاهر في المشروع، فإن الجانب النظري لا يقل أهمية عنه، لأنه هو الأساس الذي يتم الاعتماد عليه، ليس من أجل تفسير المبادئ النظرية التي يعتمد عليها التطبيق العملي فحسب، بل من أجل فهم إجراءات التطبيق العملي ونشأتها

والعوامل المؤثرة في تطويرها أيضاً، لذلك فإن الجانب النظري، هو ضروري بالنسبة للممارس العملي أيضاً.

وقد تم الانطلاق في تقسيم موضوعات هذا الكتاب من هذه النظرة الشاملة للمحاسبة، حيث تم تقسيمها إلى خمسة فصول رئيسة:

يتناول الفصل الأول الحاجة إلى نظرية المحاسبة من منظور تاريخي.

فقد نشأت المحاسبة وتطورت تاريخياً من أجل تلبية حاجات المجتمع المالي، وكانت تتصف في كل مرحلة بميزات تختلف باختلاف تلك الحاجات، فقد كان لاتساع حجم المشروعات وانفصال الملكية عن الإدارة وظهور الشخصية المعنوية المستقلة للمشروع وتعدد الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية واختلاف نماذج قراراتها، بالغ الأثر في تطوير الفكر المحاسبي، ليس على الصعيد العملي فقط وإنما على صعيد بناء النظرية أيضاً.

ويتناول الفصل الثاني دراسة الطبيعة العلمية للمحاسبة من خلال عرض مناهج البحث المتبعة في بناء نظرية المحاسبة، مما يساعد على فهم الاتجاهات المختلفة في هذا المجال، وأثر ذلك في اختلاف في مداخل بناء النظرية وتكوين مفاهيمها.

أما الفصل الثالث فهو يتناول دراسة المفاهيم الأساسية في المحاسبة، التي تم تقسيمها إلى مفهوم الأحداث الاقتصادية والنظام المحاسبي والإفصاح والقياس والوحدة المحاسبية ، وهذا يساعد الطالب ليس على تكوين فكرة شاملة عن العملية المحاسبية وتصويرها على شكل نظام معلومات يتألف من مدخلات ومعالجة ومخرجات فحسب، وإنما أيضاً على دراسة العملية المحاسبية وفهمها ابتداءً من مرحلة التسجيل الأولي إلى المعالجة المحاسبية فإعداد القوائم المالية ومعرفة المشكلات النظرية والعملية المحيطة بكل مرحلة منها.

ويتناول الفصل الأخير مبادئ المحاسبة في إطارها النظري مع شرح كل مبدأ منها، وأثر كل مبدأ في الإجراءات العملية.

ونأمل أن يقدم هذا الكتاب فائدة لطلاب الصف الرابع من شعبة المحاسبة وغيرهم من المهتمين بدراسة فلسفة المحاسبة سواء أكانوا من طلاب الدراسات العليا أم من المحاسبين ومراجعي الحسابات أم المديرين الماليين.

المؤلفان

الفصل الأول

النظرية من منظور تاريخي

يهدف هذا الفصل إلى :

١-استعراض المراحل الأساسية لتطور الفكر المحاسبي.

٢-ربط إجراءات وحاجات التطبيق العملي بالفكر المحاسبي.

٣-بيان الحاجة إلى بناء نظرية للمحاسبة.

٤-استعراض بعض محاولات بناء نظرية للمحاسبة.

المقدمة:

يعود تاريخ المحاسبة التي كانت مرادفة للعد أو القياس إلى بداية الحضارة الإنسانية، إذ بدأت في ممارسة أقدم وظائفها المتمثلة في إحصاء علاقات المديونية والدائنية بين الناس، هذه العلاقات التي يمكن حفظها في الذاكرة مبدئياً، إلا أن تشعبها يحتاج إلى تدوينها، مما يجعل تطور المحاسبة مرتبطاً بنشوء الكتابة ولا يقل تطور نظام العد أهمية عن الكتابة لتمكين المحاسب من التعبير الرقمي عن العلاقات الاقتصادية التي يرغب في تسجيلها ، كما أن اتساع حجم المعاملات التجارية وتوسع النشاط الاقتصادي من نظام المقايضة إلى نظام التبادل السلعي المبني على النقود كمعادل عام للسلع والخدمات، جعل تطور المحاسبة يعتمد إلى حد بعيد على استعمال النقود، ولا شك أن تطور النظام الاقتصادي فيما بعد أثر تأثيراً عميقاً في تطور الفكر المحاسبي وبين الحاجة الماسة إلى نظرية للمحاسبة ترشد إجراءات التطبيق العملي وتفسرها من خلال بنيان متكامل من المفاهيم.

وإن مراجعة تاريخ الفكر المحاسبي تجعل من الملائم تقسيم تطور الفكر المحاسبي إلى المراحل التالية:

١-المحاسبة في العصور القديمة والوسطى.

٢-المحاسبة في عصر التجارة.

٣-المحاسبة في أعقاب الثورة الصناعية.

٤-المحاسبة في مرحلة التأصيل العلمي.

أولاً – المحاسبة في العصور القديمة والوسطى:

يرجع البعض تاريخ المحاسبة الأول إلى عهد الآشوريين حوالي ٣٥٠٠ ق.م من خلال مسك سجلات محاسبية عينية كأعداد الماشية أو أحجام الحبوب أو المعادن الثمينة (Paloubet،P9)، ويرجع البعض هذا التاريخ إلى شريعة حمورابي في

بابل (Carrington And Battersby. P88). ويربط البعض الممارسة المحاسبية المنتظمة بنظام العد السداسي والخط المسماري الذي استخدم في سورية حوالي ٢٩٠٠ ق.م، إذ إن لنظام العد السداسي الفضل الكبير في تطوير الحساب وكان متفوقاً على الأنظمة السائدة قبله مما أسهم في تطوير المحاسبة(Loffelholz. P584)
وينعقد الإجماع بين مؤرخي العصور القديمة على أن السجلات المحاسبية الكمية الخاصة بفراعنة مصر كانت قادرة على إحصاء كميات الغلال والحبوب المستحقة ومراحل تحصيلها والرصيد المتبقي في المخازن لمواجهة أزمة الغذاء وسني الجفاف، وقد كانت إدارة مخازن المعابد وبيوتات ثروة الفراعنة تخزن الحبوب للمواطنين، مما دفع المحاسبين إلى تطوير محاسبة تفصيلية ونظام شامل لتسجيل العلاقات مع الغير في هذا النظام الذي أصبح أكثر سهولة باختراع ورق البردي.

وقد استخدم اليونان والرومان سجلات محاسبية تفصيلية لتسجيل الديون والالتزامات للمنشآت الحرفية التي كانت منتشرة في عهدهم، وقد وضع اليونان في أثينا أول نظام للمدفوعات الحكومية في ٤١٨-٤١٥ ق.م (Brown. P27).

وعلى الرغم من ذلك، فقد شهد عصر الامبراطورية الرومانية بدايات للإفصاح حيث أعلن أحد معامل التخمير عن كمية الإنتاج المحققة خلال فترة معينة، بالإضافة إلى مختلف عناصر التكاليف، وقد أعلن ذلك على بوابة المصنع.

وقد أدى استخدام النظام العشري من قبل الهنود والعرب إلى قفزة نوعية كبيرة بفضل ما قدمه هذا النظام من مرونة حسابية كبيرة (مطر ٢٧)، وقد عرض المازندراني دفتراً استخدمه العرب المسلمون يعرض النفقات في الجانب الأيسر والإيرادات في الجانب الأيمن بما يشبه سجلات القيد المزدوج.

أما الإقطاعيات الكبيرة التي كانت سائدة في العصور الوسطى والتي كانت تابعة للأديرة أو للإقطاعيين فقد كانت تتألف عادة من مئات مزارع العبيد الذين

كان عليهم أن يوردوا عشر محصولهم إلى الإقطاعي بالإضافة إلى ما يفرض عليهم من أعمال يقومون بها بالسخرة، فقد كان يتم تسجيل تلك التوريدات والإنجازات علي دفاتر من ورق الرقوق. فكانت المحاسبة تقتصر على هذا الحد من التطور.

أما في المدن، فقد ساد مبدأ الاكتفاء الذاتي في الحرف ، كما كانت أساليب العمل تقليدية تحددها هيئة الحرفة (مثلاً لا يجوز أن يزيد عدد العاملين في الورشة على ٤ أشخاص) و لم يكن هناك فاصل بين البيت والورشة، لذلك فالمحاسبة لم تكن ضرورية ، وبالإضافة لذلك لم يكن كثير من الناس يعرف الكتابة التي كانت تنحصر وسائلها في ورق الرقوق غالي الثمن.

ومع ذلك فيرى الأستاذ (Littleton. P7) أن الحاجة إلى المحاسبة ظهرت نتيجة ظهور المعاملات التجارية واستخدام النقود كوسيلة لتقييم هذه المعاملات دون أن يعطي وزناً يذكر للمحاسبة الكمية.

ونحن نعتقد أن النظام المحاسبي الكمي لا يقبل التجميع والتلخيص بدون وحدة النقود التي تمثل معادلاً عاماً للسلع والخدمات، إلا أن النظام الكمي حدد علاقات كثيرة بين الأطراف وجعل المحاسبة تحافظ على دورها عبر العصور، وتلبي الحاجات التي تتطلبها الظروف الاقتصادية في كل عصر.

ثانياً – المحاسبة في عصر التجارة.

مع بزوغ عصر التجارة ظهرت فئات التجار بإمكانات كبيرة، مما أتاح وجود الأرضية الملائمة لظهور نظام المحاسبة المزدوج وتطويره.

لم تكن المحاسبة المزدوجة طريقة محاسبية معقدة وإنما هي طريقة رياضية، وقد مهد لظهور تلك المحاسبة انتشار استخدام نظام الأرقام الهندي ذي المواضع عدداً وصفراً ، حيث عرف لأول مرة في أوروبا من خلال كتاب للرياضيات للكاتب الروسي ليورناردو فيبوناسي بيسانو (1202) (Loffelholz.P586)، وفي

الواقع مضت قرون عديدة حتى أزاح نظام الأرقام الهندي علامات الأرقام الرومانية بالكامل، فحتى القرن الخامس عشر كان التسجيل في الدفاتر التجارية يتم باستخدام نظام الأرقام الروماني والهندي معاً، حيث كان النظام الرقمي الروماني فقط هو الذي يتمتع بقوة إثبات، أما النظام الرقمي الهندي فقد كان يستخدم من أجل الحساب، وإن أول دفتر تجاري استخدم فيه النظام الرقمي الهندي بالكامل في أوروبا كان في فيينا 1436-1439 ، وهذا يبرز صعوبة الانتقال في التفكير لدى معلمي الحرف الذين انتقلوا إلى المشروعات والذين استغرقوا مئات السنين من أجل تطوير المحاسبة واستخدامها.

إن أقدم دفاتر تجارية إيطالية كانت في بداية القرن الثالث عشر،حيث كانت تتألف من عدة صفحات من ورق الرقوق وكانت تتم غالباً بكتابات غير موحدة ودون أي نظام ترتيبي، وإن أول كتابات في المحاسبة كانت في فلورنسا (1211) باسم (بدايات المحاسبة بوساطة الحسابات).

هذه الحسابات كانت تفتح من أجل تسجيل علاقات الديون فقط، وكذلك فقد نشأت الحسابات المدنية والدائنة متداخلة بعضها مع بعض وكان يتم ترصيد القيود بشكل غير دوري، حيث كان يتم إلغاء القيود الجزئية ببساطة من خلال القيود المكملة.

في نهاية القرن الثالث عشر ظهرت بعض الحسابات النوعية وقد اتسع استخدامها، هذا بالإضافة إلى البدء بمقابلة الحسابات المدينة مع الدائنة وظهور شكل الحساب T، ومع تمركز التجارة اتسع نطاق استخدام الدفاتر التجارية بسرعة كبيرة والتي أصبحت تتألف في بداية القرن الرابع عشر من عدة دفاتر ثخينة، ذلك التطور لم يكن ممكناً دون الانتشار الهائل لصناعة الورق في القرنين الثالث عشر والرابع عشر.

وفي رأينا أن الصيارفة الإيطاليين هم الذين اكتشفوا طريقة القيد المزدوج وطبقوها قبل التجار وقبل أن يكتب عنها لوقا باشيلو، وآية ذلك أن تطبيق هذه الطريقة في الرقابة النقدية أكثر سهولة وأعظم فائدة من تطبيقها على الحسابات الأخرى.

ففي البداية كان لابد للصيرافة من فتح حساب للمودعين وحسابات مساعدة لكل مودع على حدة لإظهار أرصدة المودعين لدى هذا الصراف الذي كان يأخذ عمولة مقابل إيداع أموال الغير وحمايتها ومن أجل دفعها في الوقت المناسب لابد من سجل يظهر رصيد أي مودع من هؤلاء في أي وقت.

وكذلك لابد لهذا الصراف من فتح حساب للمدينين لتسجيل السلف التي يقدمها المصرف والفوائد المترتبة على ذلك لمعرفة الأرصدة المستحقة والمطالبة بتسديدها واستلامها، وكذلك من المستحسن أن يفتح حساب مساعد لكل مدين على حدة بشكل يتساوى معه مجموع الحسابات المدينة مع حساب المدينين العام.

وإذا توسعت أعمال هذا الصراف يصعب عليه إنجاز جميع أعمال محله (البنك الصغير) لوحده ، بل إنه يفكر بتقسيم العمل بين موظفين يتم تعيينهم لمساعدته، وأهمها محاسب يمسك السجلات وأمين صندوق لاستلام النقدية وتسليمها.

ولما كان اختلاس النقدية سهلاً عن طريق قيام أمين الصندوق بوضع القطع النقدية بجيبه أو تسليمها إلى بعض أصدقائه أو أقربائه، فمن الطبيعي أن يشكك هذا الصراف بأمين الصندوق ، ويطلب من المحاسب إحكام الرقابة على أعماله. لذا فإن المحاسب فتح حساباً لأمين الصندوق وكأنه غريب عن الصراف وهنا ما يمكن تسميته تشخيص الحساب فحين يستلم أمين الصندوق عمله يتم

تسليمه النقود الموجودة وحين يودع أحدهم نقوداً في المشروع أي لدى الصراف لا نكتفي بتسجيل قيد منفرد كما كان سابقاً

إلى المودعين

المودع P مثلاً

بل صار من الضروري بالنسبة له أن يسجل المبلغ على أمين الصندوق مديناً وإلى المودع دائناً ، وهكذا اكتشف الصراف أن طريقة القيد المزدوج مكنته من الرقابة على أمين الصندوق والاعتراف بالرصيد الدائن لصاحب المبلغ المودع، وهكذا ولدت طريقة القيد المزدوج من محاسبة المسؤولية وضرورة الرقابة على حسابات أصول المشروع عن طريق تشخيصها.

أما إذا حضر المودع لحساب أمواله فإن ذمة أمين الصندوق تصبح مشغولة بمبلغ أقل،إذ إنه دفع جزءاً من النقدية الموجودة بحوزته فصار حساب أمين الصندوق والذي أصبح لاحقاً حساب الصندوق دائناً وحساب المودع مديناً، الآثار نفسها يمكن أن تحدث إذا استدان أحد الأشخاص مبلغاً من المال، فيسجل عليه المبلغ مديناً والدائن هو حساب الصندوق.

هكذا إذن تمت الرقابة على حساب النقدية والصندوق وحسابات المدينين والدائنين من خلال التوازن الحسابي بين المدين والدائن.

على أن المشكلة التي سببت صعوبةللصيارفة هي تسجيل الفائدة والعمولة، فحين تستحق الفائدة على المدين كان الصراف يظهرها حقاً من حقوقه أو حقوق الملكية كي تتوازن عملية التسجيل، وهكذا يكون حساب المدين الذي استلف النقود مديناً، أما الدائن فهو صاحب المحل أو الصراف نفسه (حقوق الملكية)، وكذلك العمولة فهي مدينة على المودع ودائنة للصراف.

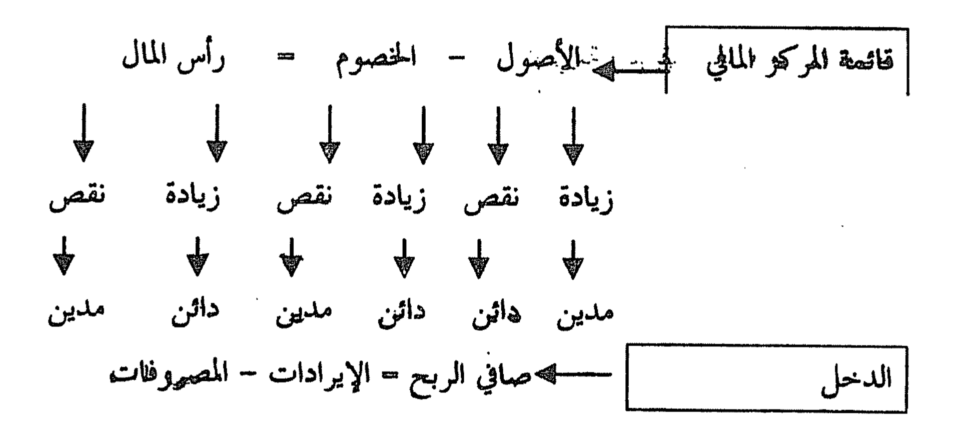
إلا أن هذه الآلية لم يتم التوصل إليها ببساطة فكان المحاسب يخفض المبلغ من حساب المودع تاركاً الجانب الآخر، مما يجعل ميزان المراجعة غير متوازن في بعض الأحيان، ليعيد التوازن عند إعداد الميزانية العمومية التي تتوازن عن طريق اعتبار حقوق الملكية أو حقوق صاحب المشروع أو رأس المال متمماً حسابياً للفرق بين الأصول والالتزامات، وذلك من خلال المعادلتين التاليتين:

(١)الأرصدة في أول المدة ± التدفقات خلال المدة= الأرصدة في نهاية المدة.

(٢)حقوق الملكية (رأس المال)= الأصول- الالتزامات تجاه الأطراف الأخرى.

ومن الواضح أن هاتين المعادلتين بين الأرصدة Stocks وبين التدفقات Flows وهو تفريق مهم تعتمد عليه المحاسبة حتى الآن ، وأن نظام القيد المزدوج يعتمد على الميزانية أو قائمة المركز المالي والتي تمثل ملكية الصراف وهي التي تقيس أرباحه عن طريق المقارنة بين حساب حقوق المالك أو صاحب المشروع Proprietership في بداية الفترة وبين هذا الرصيد خلال الفترة ، أي أنه لم تكن هناك حاجة إلى إعداد حساب للأرباح والخسائر أو قائمة الدخل، وذلك نظراً لأن حجم الأعمال لم يكن على درجة كبيرة من التشعب ، بل يمكن مقارنة صافي الأصول من خلال المعادلة الثاني في بداية الفترة وفي نهايتها.

إلا أن تشعب الأعمال وتعقيدها خلق الرغبة لدى صاحب أو أصحاب المنشآت في تحديد مدى نجاحها في تحقيق أغراضهم مما أوجد الحاجة إلى قائمة الدخل أو إلى حسابات النتائج، وكذلك الحاجة أيضاً إلى الحسابات الاسمية والتخلي عن تشخيص الحسابات التي كانت تعتمد على اعتبار أن جميع النفقات والإيرادات هي امتداد لرأس المال أو حقوق أصحاب المشروع، مما أفسح المجال إلى مدخل جديد هو مدخل العملياتTransaction approach مما أدى إلى الوصول إلى قائمتين مترابطتين هما الميزانية وقائمة الدخل.



وهكذا مثل حساب رأس المال نتيجة قائمة الدخل ، أما الأرباح والخسائر التي تعرض تدفقاها بالزيادة (إيرادات) والنقص (نفقات) خلال العام مفصلاً لتصبح المقاصة بين هذين الحسابين في حقوق أصحاب المشروع التي أضحت تمثل قائمة مستقلة تبدأ بحقوق أصحاب المشروع (رأس المال) في بداية الفترة ، وتضيف إليها نتيجة العمليات من ربح أو خسارة لتصل إلى رأس المال في نهاية الفترة. ويمكن التعبير عن ذلك بالمعادلة البسيطة التالية :

الأصول في أول المدة = الالتزامات في أول المدة + رأس المال (حقوق المالكين) في أول المدة.

الأصول في نهاية المدة = الالتزامات في نهاية المدة + رأس المال أول المدة - المصروفات + الإيرادات.

الأصول في نهاية المدة + المصروفات = الالتزامات في نهاية المدة + الإيرادات + رأس المال أول المدة.

وإذا اعتبرنا رأس المال ثابتاً لا يتغير في أول المدة أو آخرها يكون =

الأصول ١٢/٣١ + المصروفات = الالتزامات + رأس المال + الإيرادات أو

الأصول ١٢/٣١ = الالتزامات ١٢/٣١ +رأس المال ١/١ + تغير رأس المال (الإيرادات - المصروفات)

فإذا كانت :

الأصول ١/١ = الالتزامات ١/١ + رأس المال ١/١.

وكانت :

الأصول ١٢/٣١ = الالتزامات ١٢/٣١ + رأس المال (+ نتائج الأعمال) يكون

Δ الأصول = Δ الالتزامات + Δ رأس المال

ويعبر عن هذه المعادلة بقائمة تغيرات المركز المالي، المبنية على تكافؤ التغير في جميع عناصر الأصول والخصوم. وإن تصنيف هذه القائمة عن طريق التمييز بين الأصول المتداولة والأصول غير المتداولة تعطينا قائمة تغيرات رأس المال العامل التي تفيد في قياس سيولة المنشأة.

ولما كانت الميزانية تقيس المركز المالي في لحظة سكون افتراضية معينة هي غالباً نهاية العام ، فإن حسابات النتائج تمثل تدفقات حدثت خلال العام. ومن أجل موضوعية القياس في المحاسبة لابد من استبعاد النفقات التي تدفع لكنها تخص الأعوام اللاحقة للفترة المحاسبية، عن طريق اعتبارها نفقات مدفوعة مقدماً، وكذلك استبعاد الإيرادات التي لا تخص الفترة عن طريق اعتبارها إيرادات غير متحققة.

وتعترف المحاسبة عموماً بالإيرادات النقدية أو شبه النقدية التي لا تحتاج إلى وقت طويل لتصبح نقدية، لكن الخوف من أن تقدم قائمة الدخل قياساً وهمياً للدخل بسبب عدم إمكان تحول الدخل المحاسبي إلى دخل نقدي وعدم قدرة المشروع على بيع بضاعته بالأسعار المحددة بالميزانية، وعدم قدرته على استيفاء ديونه بالأرقام المعبر عنها في الميزانية يحمل في طياته اختلاف التدفقات الدخلية المحاسبية

عن التدفقات الدخلية النقدية ، وهذا تطلب تحويل التدفقات الدخلية إلى تدفقات نقدية عن طريق قائمة التدفقات النقدية.

وقد عرض الكاتب الإيطالي لوقا باشيلو هذه الطريقة في فصل من الفصول في كتاب للرياضيات مفترضاً أن حقوق صاحب المشروع في هذه المرحلة (تاجر فرد أو شركاء متضامنون) تمثل القيمة المتبقية نتيجة المقاصة بين الأصول والخصوم : الأصول - الخصوم= حقوق صاحب المشروع أو الأصول = الخصوم + حقوق أصحاب المشروع.

وإن أي عملية حسابية تؤثر في الأصول، يجب أن تؤثر في الوقت نفسه في الالتزامات(حقوق الغير) أو في حقوق صاحب المشروع من خلال دفع أو سحب نقود من المشروع وإليه من قبل صاحبه ، أو ربح أو خسارة نتجت عن ممارسة نشاطه بحيث تأثرت الأصول وهكذا.. وعلى هذا الأساس تم عد الأصول ذات قيم إيجابية تأخذ إشارة (+) أما الخصوم على اختلافها (حقوق الغير وحقوق أصحاب المشروع) فذات قيم سالبة تأخذ إشارة (-) (P Edey. 1-38) وبناء على ذلك توصل باشيلو إلى أن قيمة الميزانية ككل يجب أن تساوي الصفر، أي إن القيم الموجبة تساوي القيم السالبة، وفي حال عدم التوازن فإن هناك خللاً ناجماً عن خطأ في التسجيل أو الترحيل أو التلخيص.

وهكذا أدى الاعتماد على معادلة الميزانية وعد الأرباح بمثابة زيادة على حقوق أصحاب المشروع والخسائر أو المسحوبات بمثابة إنقاص لهذه الحقوق إلى ضمان التوازن الدائم في القيود المحاسبية ، وتطبيق طريقة القيد المزدوج ومالها من رقابة رياضية فعالة.

ومن الطبيعي أنه ليس بالإمكان تحديد أثر كل عملية في حقوق أصحاب المشروع مباشرة، لكن الأثر غير المباشر يظهر من خلال عد حقوق أصحاب

المشروع (أو رأس المال) بمثابة متمم حسابي للفرق بين الأصول والخصوم المترتبة للأطراف الأخرى (الالتزامات).

ومع أن باشيلو (Pacioli) نشر كتابه في عام ١٤٩٤، إلا أن طريقة القيد المزدوج بإطارها السابق كانت مطبقة في إيطاليا قبل هذا التاريخ ، وقد دلت الدراسات التاريخية على أن تاجراً إيطالياً اسمه بودوير كان يقيم في القسطنطينية بالمشاركة مع أخيه الذي كان يقيم في فينيسيا كان يطبق في يوميته طريقة القيد المزدوج ليس فقط بشكلها البسيط بل في شكلها المركب أيضاً، حيث تم فحص دفتر يوميته عن فترة ثلاث سنوات ونصف السنة منذ عام ١٤٤٠، وقد كان الدفتر المذكور مرقماً بالأرقام العربية (Peragallo. 98-104)، وقد وجدت قيود مركبة في ألمانيا في عام ١٥١٨ (Yamey, PP 323-329).

إن الاعتماد على طريقة القيد المزدوج من خلال معادلة الميزانية على النحو الذي ذكر من قبل، قدم رقابة فعالة لرجال المصارف، حيث إنه يؤمن تسجيل جميع العلاقات المصرفية فيسجل الودائع إلى أصحابها عن طريق جعل حساب الصندوق مديناً، وعلى العكس من ذلك حين تسديد هذه الودائع، أما النفقات المختلفة فكانت تسجل على حساب حقوق أصحاب المشروع في جانبه المدين وتجعل حساب الصندوق دائناً، إلا أن هذه الطريقة كانت تخلط بين الأرباح والمكاسب الرأسمالية.

أما بالنسبة للتجار فإن هذه الطريقة كان ينقصها الرقابة الفعالة على المخزون السلعي،فحين يشتري التاجر بضاعة نقداً مثلاً فإنه يجعل حساب الصندوق أو المصرف دائناً وفي ذلك تأمين للرقابة على العمليات النقدية ، كما يجعل حساب المخزون أو البضاعة مديناً بسعر الشراء، وحين يبيع بضاعة يجعل حساب المصرف أو الصندوق مديناً وحساب البضاعة دائناً بسعر البيع ، وهذا يجعل هذا الحساب

غير متجانس، ولا يمثل رصيده قيمة البضاعة المتوافرة في المشروع التجاري في أي وقت، ولابد للتغلب على هذه العقبة من تحريك حساب حقوق أصحاب المشروع لتسجيل الأرباح المتحققة لدى كل عملية بيع وذلك بجعل حساب الصندوق مديناً وحساب مخزون البضاعة دائناً بتكلفة البضاعة المبيعة وحساب حقوق أصحاب المشروع دائناً بالأرباح المتحققة من كل عملية بيع.

وعلى الرغم من أن ذلك سهل الفهم من الناحية النظرية ، إلا أن تطبيقه العملي غاية في الصعوبة، إذ يقتضي معرفة تكلفة كل صفقة مبيعة على حدة وتحديد الربح الناتج من خلالها، وإن المشروع قد يتعامل بآلاف الصفقات يومياً مما يجعل تكلفة كل صفقة على حدة أمراً مستحيلاً بغياب نظام فعل لمحاسبة التكاليف.

إن صعوبة الرقابة على المخزون السلعي من خلال معادلة الميزانية التي كانت سائدة كأساس للقيد المزدوج في أيامه الأولى، جعل الكثير من التجار يكتفي بالرقابة على النقدية وحسابات الزبائن وغيرها من حسابات الأصول الأخرى ، بالإضافة إلى الالتزامات المختلفة المسجلة في جانب الالتزامات ، والتسجيل في حساب المخزون بالقيمة المقابلة لحساب النقدية أو المدينين (قيمة البيع) وإهمال الرقابة اليومية على هذا الحساب حتى نهاية العام للقيام بالجرد الدوري، وعند ذلك يتمكن التاجر من إعداد ميزانيته الختامية بحيث يظهر حساب حقوق أصحاب المشروع بقيمة أعلى من رصيده في الميزانية الافتتاحية، ثم يعمد التاجر أو محاسبه إلى مقارنة حساب حقوق أصحاب المشروع في أول المدة وآخرها مستنتجاً صافي الربح.

وبالإضافة إلى أن رصيد صافي الربح هذا يخلط بين الأرباح العادية والمكاسب الرأسمالية والأرباح غير العادية كما أشرنا، فهو لا يعبر بوضوح عن صافي الربح وعناصره المختلفة من نفقات وإيرادات، بل إنه لم يستخدم حساب

النفقات المختلفة التي كانت مفتوحة خلال العام أو أقفلت أوتوماتيكياً في حساب حقوق أصحاب المشروع.

ومع أن معادلة الميزانية لم تعد هي الأساس في قياس الربح، إلا أن طريقة القيد المزدوج كانت هي الطريقة الوحيدة الموحدة بين المشروعات المختلفة، حتى إن كثيراً من هذه المشروعات لم يكن تحتسب الاهتلاك، وإذا تم احتساب الاهتلاك، فكان الاهتلاك يعد توزيعاً للربح وليس عبئاً عليه (Watts and zimmerman, 275).

ثالثاً – المحاسبة في أعقاب الثورة الصناعية..

تمثل الثورة الصناعية نقطة انعطاف في تاريخ التطور الاقتصادي، وقد كان لها بالغ الأثر في الفكر المحاسبي، إذ لم يعد المشروع الصغير الذي يملكه تاجر فرد أو عدد من الشركاء المتضامنين كافياً لمسايرة التطور الذي اقتضته الثورة الصناعية، فإن الأموال الكثيرة التي نشأت الحاجة إليها من أجل الحصول على الآلات الحديثة باهظة التكاليف، اقتضت اللجوء إلى الشركات المساهمة التي تبيع أسهمها إلى الممولين كافة في المجتمع بهدف الحصول على ما أمكن من الأموال.

وإن هؤلاء المساهمين الذين يكاد لا يعرف بعضهم بعضاً في كثير من الأحوال، غير قادرين على التفرغ لشؤون إدارة الشركة المساهمة،وليس لدى الكثير منهم الخبرة والدراية على القيام بهذا الدور، وليس من العملي أن يجتمع هؤلاء المساهمون والمالكون لجميع أسهم الشركات والذين قد يصل عددهم إلى آلاف أو مئات الآلاف أحياناً ليقفوا على قرارات يتخذونها في الوقت المناسب ، مما يضطر هؤلاء المساهمين إلى انتخاب هيئة إدارية مستقلة تقوم بتسيير المشروع لمصلحة أصحابه.

وإن انفصال الملكية عن الإدارة، جعل المشروع شخصية معنوية مستقلة، تقوده وتتولى إدارته هيئة من الإداريين المختصين، الذين ترتبط مصلحتهم وسمعتهم بمستقبل المشروع ، وسنقوم فيمايلي بدراسة أهم نتائج الثورة الصناعية على الفكر المحاسبي.

١-بدء الاهتمام بمحاسبة التكاليف:

من نتائج الثورة الصناعية، حيازة أصول رأسمالية طويلة الأجل، وزيادة الفترة الإنتاجية لمنتجات السلع الرأسمالية، والاهتمام بتحديد تكاليف المنتجات عن طريق تخصيص تكاليف المشروع إلى دورات محاسبية مختلفة، واحتساب تكاليف الاستهلاك الخاص بالأصول الثابتة طويلة الأجل، على الدورات المحاسبية المختلفة، وعلى المنتجات المختلفة.

وبهدف تحديد تكاليف المنتجات ورسم سياسات الأسعار كان لابد من استخدام أسلوب إحصائي أو تقديري عن طريق قيام إدارة الإنتاج بمعرفة عناصر الإنتاج المحملة إلى منتج دون آخر، من خلال حصر العاملين في إنتاج منتج معين، وحصر مخرجات المواد الخاصة بهذا المنتج وتحميله جزءاً من التكاليف غير المباشرة على أساس تقديري، ثم تطور هذا الأسلوب ليتطلب إمساك حسابات تكاليف منفصلةعن الحسابات المالية تقوم بتحميل التكاليف على حسابات أستاذ التكاليف، ثم مقارنة ذلك بحسابات المصروفات لجميع المنتجات في الحسابات المالية ومعالجة الفروق بقيود تسوية معينة، على نحو شبيه بالنظام المحاسبي الموحد.

إلا أن تقدم نظم المعلومات المحاسبية جعل النظام المحاسبي متكاملاً يتضمن الحسابات المالية وحسابات التكاليف في الوقت نفسه.

٢-نظرية الوكالة:

تمارس الإدارة عملها كوكيل عن المساهمين يقومون بإدارة المشروع لمصلحتهم، وتعمل بوحي من القرارات التي تصدرها الجمعية العمومية للمساهمين في اجتماعها الدوري ، وهي ترغب في إظهار مدى نجاحها في المهمة الموكلة إليها، وقد كان هذا النجاح يقاس بمدى قدرة الإدارة على تعظيم الأرباح المعلن عنها في قوائمها المالية.

وكي يتمكن رقم صافي الربح من التعبير عن كفاية الإدارة في تسيير دفة المشروع كانت الإدارة تحرص على التمسك بالتكلفة التاريخية فتبقى الأصول جميعها مسجلة بالقيمة التي تم شراؤها فيها، حتى لو اختلفت الأسعار عند إعداد القوائم المالية، وذلك لكي تبقى الأرباح النقدية بعيدة عن تأثير تغير الأسعار المالية التي تؤثر برقم الربح لو تم الخروج عن التكلفة التاريخية، فقد ظلت الأصول مسجلة بالأسعار التاريخية نفسها وقد أعلنت الإدارة عن أرباح تعود لنشاطها في الأعمال المعتادة للمشروع دون تدخل تغيرات الأسعار.

وقد بدأ مفهوم المقابلة بين النفقات والإيرادات بالظهور بهدف تقويم أداء الإدارة، وهذا ما أدى إلى بروز حسابات النتائج أو قائمة الدخل كأساس لتقويم أداء إدارة المشروع من جهة وتقويم أداء المشروع من جهة أخرى.

إلا أن التطور قد أصاب نظرية الوكالة في السنين الأخيرة، فصار ينظر إليها من خلال كون المشروع يمثل منطقة مشتركة لمجموعة من نماذج العقود التي توجد بين الأطراف المختلفة كالإدارة،والمالكين، والدائنين، والدولة ، وتعني نظرية الوكالة بالتكاليف المختلفة التي من شأنها تقوية العلاقات بين هذه الأطراف المختلفة، أي إن العديد من علاقات الوكالة بين الأطراف يمكن تعريفها والتحكم

فيها من خلال الأرقام المحاسبية، وكنتيجة لذلك، فإن الاختيار بين الطرائق المحاسبية البديلة من قبل المنشآت يمكن أن تتأثر بتكاليف الوكالة.

إلا أن واحداً من الافتراضات في نظرية الوكالة المعاصرة، هو أن الإدارة تحاول تعظيم رفاهها الخاص عن طريق تخفيض تكاليف الوكالة المختلفة (Wolk etal P23).

وعلى ذلك تبدو نظرية الوكالة على أنها ذات جذور مالية واقتصادية، إلا أنها غدت بحثاً سلوكياً معاصراً، ولم تعد بالضرورة مرتبطة بالتكلفة التاريخية، حيث مثلت أساساً للمدخل الإيجابي المعاصر.

٣-نشوء الإفصاح :

كان لتعدد الأطراف المستفيدة من المشروع وبخاصة كثرة عدد المساهمين أصحاب المشروع، وتوكيلهم الإدارة بتسيير المشروع لمصلحتهم، دور عظيم في نشوء الإفصاح، الذي تجلى في البداية في الإعلان عن ميزانية المشروع التي تلخص مركزه المالي في فترة معينة غالباً ما تكون نهاية السنة المالية، بحيث يثبت فيها حساب رأس المال (حقوق أصحاب المشروع) حيث لا يمكن زيادته من الناحية القانونية، أما الزيادات الجديدة الناجمة عن أرباح المشروع خلال العام فتعد أرباحاً مجمعة، منها ما يخص هذا العام ومنها ما يخص الأعوام الماضية، ويمكن أن تعرض بشكل إجمالي مطروحاً منها التوزيعات التي تمت خلال العام.

وتأسيساً على ذلك إن الميزانية كانت القائمة المحاسبية السائدة بصورة عامة التي يعلن عنها المشروع، ويتمكن أصحاب المصلحة من الفرقاء المختلفين من بناء قراراتهم المتعلقة بالمشروع عليها.

ولا يتمكن المساهمون أو غيرهم من الأطراف المهتمة بالمشروع من الاطلاع مباشرة على دفاتر المشروع وسجلاته المحاسبية، للتأكد من مدى تمثيل

ميزانيته (أو أي قائمة مالية منشورة أخرى) لحقيقة ظروفه الاقتصادية ، وذلك لأسباب أهمها :

أ- عدم توافر المعرفة الفنية لدى هؤلاء المساهمين أو غيرهم من الأطراف.

ب- لعدم توافر الزمن الكافي لمثل هذه المهمة ، إذ إن إعداد هذه الحسابات من قبل محاسب المشروع ومساعديه يحتاج إلى عام كامل، وإن إعادة هذه العمليات من قبل كل مساهم بمفرده يحتاج إلى عدد من السنين.

جـ-إن وجود الكثير من المساهمين في مناطق بعيدة جغرافياً عن مركز المشروع يقف حائلاً دون الاطلاع التفصيلي المباشر على حساباته.

د-لا تسمح القوانين لجميع الناس بمراجعة الحسابات العائدة للمشروع.

ولهذا فقد عهدت التشريعات التجارية جميعها إلى مراجعي الحسابات بمراجعة حسابات المشروع والتأكد من مدى صحة القوائم المالية المنشورة على الجمهور دفاعاً عن المصلحة العامة، وقد كانت إنجلترا من أوائل الدول التي نظمت مهنة المراجعة وافترضت وجودها (Walk etal P43) فقد كانت مهنة المراجعة قائمة على قدم وساق فيها قبل قرن من الزمان، وقد كان المراجعون الإنجليز هم الذين يقومون بمراجعة الحسابات في أميركا في أوائل القرن العشرين ، ويعود هذا السبق في رأينا إلى أن انكلترا كانت من أوائل الدول التي تأثرت بالثورة الصناعية فقد تطورت فيها الصناعة معتمدة على شراء الآلات غالية الثمن، بحيث أصبح اللجوء إلى الشركات المساهمة هو الحل الوحيد للنهوض بعملية النمو الصناعي. ومن أجل المحافظة على مصلحة المجتمع المالي وفي طليعته المساهمون والدائنون نص قانون الشركات الإنجليزي على ضرورة إخضاع الشركات محدودة المسؤولية مراجعة حساباتها من قبل مراقب مستقل ممتهن.

وقد تطور الاقتصاد في الولايات المتحدة الأميركية بسرعة، مبدئياً بسبب دفع قيمة سندات الحكومة في العشرينيات مما أدى إلى تراكم رؤوس الأموال وقيام الممولين في الولايات المتحدة بتأسيس الشركات المساهمة، مما أدى إلى تطوير المحاسبة ومراجعة الحسابات في فترة تأخرت نسبياً عن مثيلتها في المملكة المتحدة.

و لم تكن هناك ممارسات موحدة في معالجة حسابات الشركات أو الإفصاح من خلال ميزانيتها وتقاريرها المالية الأخرى، فكانت كل شركة تختار ما تراه مناسباً من الطرائق المحاسبية التي تمكنها من الإعلان عن نتائج أعمالها، وفق ما تراه الإدارة العليا مناسباً ، وكان المحاسب يضطر إلى قبول أية سياسة تمليها عليه الإدارة لكونه موظفاً لديها، كما كان مراجع الحسابات مضطراً للموافقة على بيانات تلك الإدارة طالما أنها لا تنطوي على عمليات غش أو تلاعب.

٤-آثار أزمة ١٩٣٠ :

كان لأزمة الكساد التي أصابت النظام الرأسمالي في عام ١٩٣٠ آثار مباشرة في السوق المالية، وما تتضمنه من أسهم وسندات للشركات المساهمة ، فقد أدت الأرباح المتراكمة إلى مزيد من الإقبال على شراء الأسهم والسندات للشركات القائمة أو الجديدة، وبالتالي إلى مزيد من شراء الآلات والاختراعات الحديثة غالية الثمن ، مما جعل العرض أكبر من الطلب وآل إلى الكساد التدريجي الذي تفاقم في عام ١٩٢٩ و ١٩٣٠.

وإن المنافسة الضارية بين الشركات المختلفة أدت إلى إفلاس الكثير من المشروعات الصغيرة ومتوسطة الحجم لحساب المشروعات الضخمة التي أخذت تسيطر على الأسواق، مما دفع إدارة المشروعات التي تقف على هاوية الإفلاس إلى الاقتراض لمحاولة درء الإفلاس، وخوفاً من هبوط أسعار أسهمها مما يسرع في إفلاسها، وغالباً ما كان يتم التضليل عن طريق إقرار سياسات محاسبية تؤدي إلى

دفع قيمة الأصول أو زيادة الأرباح بشكل مغاير للواقع، أما المساهمون أو المقرضون الذين كانت مصالحهم تتضرر جراء الأخذ بهذه البيانات فكانوا يلجؤون إلى القضاء لمساءلة المحاسب والمراجع والإدارة، وكثيراً كانت أحكام القضاء تصدر ضد المراجع أو المحاسب أو الإدارة دفاعاً عن مصالح المجتمع المالي ضد الغش والتلاعب، وكانت نتيجة هذا الوضع :

أ- مطالبة الدولة والمجتمع المالي بوضع مبادئ للمحاسبة لإلزام الإدارة في مختلف الشركات بالتقيد فيها، والتقليل بالتالي من المخاطر التي يتعرض لها المجتمع المالي بسبب ترك الحرية للشركات في اختيار طرائق المحاسبة التي تراها مناسبة ، وقد ارتفعت بعض الأصوات لتنادي بتدخل الدولة بتنظيم المبادئ المحاسبية، كما صدر في الولايات المتحدة قانون لجنة بورصة الأوراق المالية (SEC) في ١٩٣٤، وكان قد صدر في عام ١٩٣٣ قانون الأوراق المالية، وقد أعلنت لجنة البورصة (SEC) في عام ١٩٣٨ أنها ستتولى مباشرة إصدار معايير للمحاسبة في حال عجز المهنة .(Walk P46)

ب- تعاظم دور المنظمات المهنية : كان لظهور مفهوم الإفصاح، ولجوء الشركات المساهمة لتعيين مراقب مستقل لحساباتها لطمأنة المجتمع المالي إلى أن هذه الحسابات تمثل حقيقة الظروف الاقتصادية للمشروع، وقد انعكست في الميزانية والقوائم الأخرى، كان لذلك أثره الواضح في نشوء مهنة الرقابة على الحسابات أو مراجعة الحسابات، حيث أخذ المحاسبون في كل مدينة أو مقاطعة أو دولة تطورت فيها الشركات المساهمة يشكلون منظمة مهنية لتحسين وعيهم المهني والدفاع عن مصالحهم.

وكان لحدوث الأزمة الاقتصادية وتوالي حوادث الافلاس وتعرض مركز المحاسب ومراقب الحسابات للخطر، أن أخذت المنظمات المهنية المحاسبية الصغيرة

تتحد مع بعضها بعضاً لتشكل منظمات قوية تفرض وجودها على الدولة والمجتمع المالي ، وتلعب دوراً طليعياً في توجيه العمل المحاسبي ورفع الوعي المحاسبي للمجتمع المالي ، ومحاولة توحيد الممارسة الجارية ووضع الضوابط للسلوك المهني.

بحيث أصبح المحاسب يعتمد على توصيات مهنته، لدى معالجته لأية مشكلة تقابله في الحياة العملية، دون الاكتفاء بتعليمات الإدارة التي يعمل موظفاً لديها، في مجتمع مليء بالغش والتلاعب والاحتيال المالي، ولعل أهم تلك المنظمات المهنية :

-مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز :

(The institute of chartered Accountants in England and wales)

وقد أسهم هذا المجتمع بإصدار عدة نشرات محاسبية تناولت الكثير من تلك المشكلات التي تواجه المحاسب، وقد كان أهم هذه النشرات تلك التي تناولت المبادئ المحاسبية، التي صدرت في أعقاب الحرب العالمية الثانية.

-مجمع المحاسبين الأمريكيين :

(American institute of certified public Accountants)

وقد كان لهذا المجمع الذي أسس في عام ١٩١٧ دور مهم في توحيد الممارسة المتبعة عن طريق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً،ولقد امتد نفوذ هذا المجمع إلى خارج الولايات المتحدة ، فكان له أثر عالمي في تطور المحاسبة، وأصبح مصطلح المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، يستخدم ليس في الولايات المتحدة فحسب، بل من قبل غالبية المحاسبين في كثير من أقطار العالم، ويعزى ذلك إلى الشوط المتقدم نسبياً الذي قطعه هذا المجمع من جهة، وإلى نشاط الشركات والاحتكارات الأمريكية في العالم من جهة ثانية، هذه الشركات التي كانت تصر على قيام محاسب قانوني من أعضاء هذا المجمع بمراجعة حساباتها، ليشير في تقريره إلى أن الشركة موضوع المراجعة قد اتبعت المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً لدى إعداد حساباتها، وقد

أصبحت هذه العبارة معياراً من معايير المراجعة المقبولة عموماً الـــتي يستخدمها مراقب الحسابات عند إعداد تقريره في الولايـــات المتحـــدة الأمريكيـــة GAAS بموجب معايير المراجعة الأمريكية، وقد اكتسبت شـــهادة CPA الـــتي تشـــير إلى عضوية المجمع شهادة دولية تخول صاحبها العمل في منشآت المراجعة الكبرى.

كان الكساد من أهم مظاهر أزمة الثلاثينيات التي ذكرناهـــا، وقـــد أدى الكساد إلى عجز المشروعات عن تسديد ديونها حتى ولو كانت تمتلك أصولاً غاليـة الثمن، ولقد أدى هذا الوضع إلى زيادة الاهتمام بالمقدرة الكسبية للمشـــروع، أي قدرته على تحقيق الأرباح ، هذه الأرباح التي تدعم مركز المشروع ، وتمكنه مـــن تسديد ديونه وتوزيع جزء منها على المساهمين ، لذا ظهرت المتـــاجرة والأربـــاح والخسائر كقائمتين محاسبيتين ترفقان بالميزانية في نهاية الدورة المحاسبية في ظل نظـــام الجرد الدوري، وقد أدى ذلك إلى افتتاح حسابات خاصـــة للنفقـــات بفروعـــها الرئيسة، دون معالجتها كأجزاء من حساب حقوق أصحـــاب المشـــروع أو رأس المال، وعوضاً عن تحريك حساب البضاعة لدى كل عملية بيع وشراء فتح حســـاب خاص للمشتريات وآخر للمبيعات، وصارت المقاصة بين هذين الحسابين مع وضـــع تغير المخزون في الحسبان تعطي مجمل الربح وهو هدف حساب المتـــاجرة، هـــذا الرصيد الذي ينقل إلى حساب الأرباح والخسائر الذي يعرض بدوره صافي الربـــح بعد تصفية حسابات النفقات المختلفة، ويساوي رصيد صافي الربح هذا الرصيـــد الظاهر في الميزانية الناتج عن عملية التقويم إذا تمـــت مراعـــاة التكلفـــة التاريخيـــة والتمسك بالربح العادي، أو ربح العمليات دون إدخال عناصر تقويمية أخرى ناتجة عن اختلاف تسعير الأصول، أي إن هذه القوائم الجديدة فصلت بين الربح العـــادي وغيره من الأرباح غير العادية أو المكاسب الرأسمالية، ومكنت القارئ من تحليـــل هذا الربح دون معرفة رصيده النهائي الظاهر في الميزانية.

وكان لانتشار محاسبة التكاليف بعد ذلك وتركيزها على الرقابة على عناصر التكاليف ، وبخاصة المخزون السلعي من مواد أولية، وبضاعة تحت الصنع وبضاعة تامة الصنع ، كان لذلك الانتشار أثر في الإفصاح إذ افتتحت غالبية المشروعات حساباً لتكلفة المبيعات وأخذت تعد قائمة للدخل تحل محل حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر.

٤- المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً :

بعد أزمة ١٩٣٠ كانت بورصة الأوراق المالية في نيويورك تعاني من تضارب الأسس المحاسبية المستخدمة في التطبيق العملي، مما ينعكس على نتائج العمليات، ويؤدي إلى تضليل المجتمع المالي بسبب حوادث الإفلاس المتوالية... وقد عد مجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA أن الحل الأفضل لهذه المشكلة يكمن في اتباع الأسلوبين التاليين :

١-تثقيف مستخدمي التقارير المحاسبية ووضعهم في الحسبان حدود استخدام تلك التقارير.

٢-تحسين التقارير المحاسبية لجعلها أكثر إعلاماً وإفصاحاً للمستخدمين (Walk P45) وقد بدأ المجمع منذ ذلك العام جهداً منسقاً مع بورصة الأوراق المالية في نيويورك NYSE وقدم لها الاقتراح التالي بهذا الصدد :

"إن البديل العملي الأحسن هو ترك كل شركة حرة في اختيار طرقها المحاسبية الخاصة.. ضمن حدود واسعة.. لكن يطلب منها أن تفصح عن الطرق المستخدمة وان تستمر بتطبيقها من عام لآخر" (AICPA 1934 P9).

وقد أعدت لجنة منبثقة عن المجمع AICPA مبادئ عامة تم إقرارها من NYSE في عام ١٩٣٢، وتمثل هذه الوثيقة المحاولة الأولى لتطوير المبادئ المحاسبية

المقبولة عموماً GAAP ، وقد استخدمت اللجنة عندئذ مصطلح المبادئ المحاسبية المقبولة، وقد تضمنت هذه الوثيقة مبدئياً المبادئ الخمسة التالية :

١-تحقيق الإيراد بالبيع.

٢-يجب استبعاد المكاسب الرأسمالية من قائمة الدخل، إلا في حالة إعادة التنظيم على أن يتم إقرار ذلك من المساهمين.

٣-لا تعد الأرباح المكتسبة من شركة تابعة جزءاً من أرباح الشركة المسيطرة إذا كانت متحققة قبل السيطرة.

٤-لا يجوز احتساب أرباح للأسهم والسندات المملوكة وعرضها دائنة في حساب الأرباح والخسائر.

٥-يجب استبعاد أوراق القبض الموقعة من موظفي الشركة أو شركتها التابعة، وإظهارها كمفردة مستقلة.

وقد فرضت هذه المبادئ على الشركات المسجلة في البورصة.

وفي عام ١٩٣٦ استعمل المجمع مصطلح المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً كما أن المجمع بضغط من بورصة الأوراق المالية SES في سبيل تطور مبادئ المحاسبة شكل في عام ١٩٣٣ لجنة إجراءات المحاسبة، وقد بلغ عدد أعضاء لجنة إجراءات المحاسبة مبدئياً سبعة أعضاء، وقد اتسع عدد أعضاء اللجنة فيما بعد ليشمل ٢١ عضواً.

وقد رغبت اللجنة مبدئياً في تطوير بيان شامل بمبادئ المحاسبة يعمل كمرشد عام لحل مشكلات تطبيقية معينة، وقد ظن بعضهم يومئذ أن البيان الشامل يحتاج إلى وقت لا يقل عن خمس سنوات، لكن صبر لجنة البورصة كاد أن ينفذ ، ولذلك فقد قررت اللجنة أن تتبنى خطة لمعالجة مشكلات معينة وتوصي بطرائق مفضلة عند إمكان تطبيقها، وخلال الفترة ١٩٣٨-١٩٣٩ أصدرت اللجنة

اثنتي عشرة نشرة محاسبية تناولت مشكلات مختلفة، وقد كانت لجنة البورصة مقتنعة بالجهود المبذولة من قبل لجنة الإجراءات، ولكنها كانت تشير دائماً إلى إمكان قيامها بإصدار تشريع يتضمن مبادئ المحاسبة،فيما إذا فشلت لجنة الإجراءات في لعب الدور المنوط بها من قبل المجتمع والمهنة.

كان للحرب العالمية الثانية آثار خطيرة في الاقتصاد العالمي، أكثر خطورة من آثار أزمة عام ١٩٣٠، فقد ارتفعت معدلات التضخم، وغدت الشركات الصناعية عاجزة عن استبدال مخزونها السلعي أو أصولها الثابتة بالقيم التاريخية نفسها المسجلة بحساباتها، مما هدد الكثير من الشركات بالإفلاس إذا فشلت بتدبير رؤوس الأموال الإضافية اللازمة لمواجهة مشكلاتها التمويلية الناجمة عن التضخم، كأن تلجأ إلى زيادة رأس مالها مما يخلق خللاً بنيانياً في هيكلها التمويلي، أو تلجأ إلى احتجاز الأرباح والامتناع عن توزيعها لفترات كافية، أو اللجوء إلى هذين الأسلوبين معاً، وتعزيز ذلك بما يمكن الحصول عليه من قروض ، وقد أصدر مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز نشرته المتعلقة بمبادئ المحاسبة في ذلك الوقت مبيناً مخاطر الاعتماد على التكلفة التاريخية لدى احتساب الاستهلاك وتكلفة البضاعة المبيعة، وعلى الرغم من أنه دعا إلى اتخاذ إجراءات تمكن إدارة الشركة من تعزيز المركز المالي و تمكينها من مواجهة مشكلة الاستبدال، إلا أنه بقي محافظاً على مبدأ التكلفة التاريخية.

وقد أدت المشكلات التي خلفتها الحرب بالإضافة إلى حاجات الشركات الأمريكية للتوسع الرأسمالي والمساهمة في إعادة إعمار أوربة إلى اتساع المجتمع المالي، وزيادة جمهور المساهمين إذ قدر عددهم في عام ١٩٤٠ بأربعة ملايين مساهم، وقد ارتفع هذا العدد إلى سبعة ملايين مساهم في عام ١٩٥٢ ثم إلى سبعة عشر مليون مساهم في عام ١٩٦٢، ويقدر عددهم بما يزيد عن خمسين مليون في الوقت

الحاضر، وكلما اتسعت قاعدة المجتمع المالي المستفيد من التقارير والقوائم المالية، اشتدت المطالبة بضرورة وجود مبادئ محاسبية تضمن وجود تقارير محاسبية قابلة للمقارنة بين قوائم الشركات المختلفة لتضمن لهذا المجتمع العريض إمكان اتخاذ القرارات، وقد أصبحت قضية المبادئ المحاسبية قضية قومية في أمريكا تمز مصالح المجتمع المالي وتنال تركيزاً خاصاً في الصحافة المالية واهتماماً من قبل الدولة عن طريق لجنة بورصة الأوراق المالية.

وعلى الرغم من أن لجنة إجراءات المحاسبة التابعة لمجمع المحاسبين الأمريكيين أصدرت العديد من النشرات المتعلقة بمعالجة بعض المشكلات ، إلا أنها لم تنجح خلال الأربعينيات وأوائل الخمسينيات في إيجاد الصيغة المطلوبة للمبادئ المحاسبية إذ إن هذه المبادئ لم تنطلق من أرضية نظرية منسجمة، ولعل أهم عمل قامت به لجنة الإجراءات في أوائل الخمسينيات هو التفريق بين الربح الشامل وربح العمليات، وقد أقر اقتراح لجنة الإجراءات من قبل لجنة البورصة رغم معارضة الأخيرة لهذا الاقتراح في البداية.

وبسبب ثقل العبء التضخمي الذي ألقي على الاقتصاد الرأسمالي اهتمت المهنة في أمريكا في معالجة أثر التضخم في أواخر عام ١٩٥٣، وقد استمر الجدل في المهنة قائماً خلال ثلاث سنوات انتهت بوضع المشكلة على الرف بدعوى أن معالجة آثار التضخم في القوائم المالية، سيؤدي إلى إرباك مستخدمي القوائم المالية.

وإن فشل لجنة الإجراءات في مهمتها الأساسية أدى إلى تزايد انتقادات المجتمع المالي بمرور الوقت ، مما دفع رئيس مجمع المحاسبين الأمريكيين إلى حل لجنة الإجراءات في عام ١٩٥٩.

فقد كتب أحد الشركاء في منشأة أندرسون وشركاه وقد كانت واحدة من أكبر منشآت المحاسبة الدولية في ذلك الوقت:

(إن الشركاء في منشأتنا يعتقدون بأن مهنة المحاسبة العامة ليست بمظهر عام يحمل مسؤولياتها الاجتماعية في الشهادة في القوائم المالية في الوقت الحاضر، نحن نعتقد أن وجود المهنة في خطر،ما لم تقم المهنة (آ) بإرساء المقدمات المنطقية للمبادئ المحاسبية المقبولة (ب) تلك المبادئ التي تنسجم مع هذه المقدمات (ج) المنبر العام الذي يتم تحديد هذه المبادئ من خلاله، إن منشآتنا معنية في أن تعلن على الملأ مظاهر القصور في المهنة (Wolk, etal PP 49-50).

وقد حلت محل لجنة الإجراءات هيئة المبادئ المحاسبية APB Accounting Principles Board منذ عام ١٩٥٩، وقد كانت الهيئة الجديدة مشابهة إلى اللجنة فقد ضمت في عضويتها من ١٨-٢١ عضواً من أعضاء مجمع المحاسبين الأمريكيين الذين يمثلون منشآت مراجعة الحسابات الكبيرة والصغيرة وأكاديميين وممثلي الصناعة، وقد كان من المأمول أن تعتمد الدراسات المحاسبية التي تقدمها الهيئة على أسس منطقية، وكان من المطلوب أن تنال موافقة ثلثي الأعضاء. وقد نشرت APB الكثير من الآراء التي حلت العديد من مشاكل التطبيق العملي، شكلت مع إصدارات لجنة الإجراءات السابقة مرجعاً غنياً يلجأ إليه المحاسبون أثناء الممارسة العملية.

٥-هيئة معايير المحاسبية المالية FASB:

بقيت المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً بمثابة مظلة واسعة تظلل تحتها ممارسات متناقضة، مما زاد شعور المهنة بقصور المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وبالتالي عجز هيئة المبادئ المحاسبية APB عن تلبية حاجات المجتمع المالي، مما أدى إلى انعقاد مؤتمر ضم بعض أعضاء AICPA في واشنطن في مطلع عام ١٩٧١، بهدف دارسة مداخل إعادة النظر في أسلوب تشكيل مبادئ المحاسبة وتمخض عن انعقاد هذا المؤتمر تشكيل لجنتين الأولى: لجنة تروبلود Trucblood committee

بغرض تحديد أهداف القوائم المالية، ولقد صدر تقرير هـذه اللجنـة في ١٩٧٣ موضحاً أن أحد الأهداف الأساسية القوائم المالية هو توفير معلومات نافعة تخـدم احتياجات مستخدمي هذه القوائم في اتخاذ قرارات اقتصادية والثانية:

لجنة ويت wheat committee بهدف تطوير مبادئ المحاسبة، حيث نشرت اللجنة تقريرها في عام ١٩٧٢ متضمناً مجموعة من التوصيات لتعديـل الأسـلوب الذي شكلت به المبادئ المحاسبية، ورأت اللجنة أن هيئة المبادئ المحاسبية ليس لدى أعضائها الخبرة الكافية، وليس لديهم الاهتمام الكامل أو الحرية في إبداء آرائـهم ، وكان نتيجة هذا التقرير تكوين هيئة معايير المحاسبة المالية عام ١٩٧٣ كبديل لهيئـة المبادئ المحاسبية.

وقد أصاب هيئة المعايير هذه FASB تعديل آخر في عام ١٩٧٧ كنتيجة لمقترحات لجنة أساسيات المحاسبة المالية FAF إذ تضم لجنة أساسـيات المحاسـبة أعضاء يمثلون ست منظمات هي مجمع المحاسبة الأمريكي AAA ، مجمع المحاسـبين الأمريكيين AICPA فدرالية التحليل المالي، مجمع المديريـن، جمعيـة المحاسـبين القوميين NAA ، وجمعية الأوراق المالية للصناعة ، وتنحصر مسؤولية هذه اللجنـة أساساً في اختيار مجلس الأمناء، هذا المجلس الذي اتسع ليضم عضوين آخرين مـن منظمات غير مشمولة في عضوية لجنة أساسيات المحاسبة، وان أحد هذين العضويـن الإضافيين يمثل صناعة المصارف، وأن مهمة مجلس الأمناء هي اختيار أعضاء هيئـة معايير المحاسبة المالية FASB .

وتضم هيئة معايير المحاسبة سبعة أعضاء خدمة كل منهم لفـترة خمـس سنوات يمكن تجديدها مرة واحدة، وخلال عمل هؤلاء الأعضاء السبعة في هـذه الهيئة يجب أن يحافظوا على حياد تام، حيث لا يتضمن ذلك الأعمـال الأخـرى للعضو في جهات غير الهيئة فقط، بل يتضمن الاستثمار أيضاً، بحيث لا يكون هناك

أي تعارض في المصالح بين المجتمع المالي والمصلحة الخاصة لعضو الهيئة ، وتتضمن الخلفية الثقافية للعضو المعرفة الممتازة في المحاسبة، والتمويل وإدارة الأعمال واهتماماً خاصاً بالمصلحة العامة ويتبع إلى الهيئة ٤٤موظفاً للبحوث والنواحي الفنية و٥٩ عضواً إدارياً، حيث يقدم المجلس الاستشاري للهيئة FASB النصح حول أولوية المشاريع ويتضمن المجلس رئيساً ومديراً تنفيذياً بالإضافة إلى هيئة دائمة لوجهات النظر الأولية (Swieringa P1).

وقد قدمت هيئة معايير المحاسبة المالية في أمريكا الكثير من المعايير التي عدلت الإصدارات السابقة سواء أكانت قد صدرت عن لجنة الإجراءات أم هيئة مبادئ المحاسبة APB بحيث يعد المعيار الجديد معدلاً للسابق، أما إذا لم يصدر معياراً يلغي أو يعدل ما صدر سابقاً عن معايير أو آراء أو مبادئ أو نشرات ، فيبقى الإصدار السابق ساري المفعول، كما لمجمع المحاسبين الأمريكيين أن يصدر بمفرده آراء إذا لم تفلح هيئة المعايير FASB بمعالجتها، بحيث تشكل هذه الإصدارات على اختلافها هيكلاً متكاملاً يعالج القياس والإفصاح المحاسبي.

وتمثل هذه الهيئة الفرصة الأخيرة المتاحة الآن في الولايات المتحدة الأمريكية لإرساء معايير المحاسبة المالية، والوصول إلى توحيد محاسبي يضمن مصالح المجتمع المالي، إذ إن لجنة استثمارات الأوراق المالية أوحت منذ بداية تشكيل الهيئة بأنها تملك حق إصدار القوانين اللازمة لتنظيم مبادئ المحاسبة أو معايير لكنها تبتغي إفساح المجال لأصحاب المصالح، وبخاصة ممثلي المهنة للوصول إلى هذا الهدف، أما في حال فشل هذه الهيئة فان للجنة SEC أن تمارس حقها القانوني.

و لم تكن الدول الرأسمالية الأخرى التي اتبعت مدخل التنظيمات المهنية لمحاولة تضييق الفجوة بين الممارسات المتبعة، والوصول إلى التوحيد المحاسبي الذي يضمن حماية المجتمع المالي من الغش والتضليل عن طريق تقديم بيانات محاسبية قابلة

للمقارنة ، لم تكن تلك الدول أحسن حالاً من الوضع في الولايات المتحدة الأمريكية تجد صداها في الدول الأخرى ، فلم يكن مجمع المحاسبين في إنجلترا وويلز بأحسن حظاً من مجمع المحاسبين الأمريكيين، ومع أن قوانين الشركات المتعاقبة في المملكة المتحدة والتي صدرت في أعوام ١٩٤٨، ١٩٦٧، ١٩٧٦ ركزت على الإفصاح ، إلا أنها لم تتطرق للتفاصيل التي يجب عرضها في القوائم المالية وأصرت على أنها يجب أن تعطى وجهة نظر حقيقية وعادلة ، تاركة لمهنة المحاسبة أن تفسر هذا المفهوم من خلال المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وكما حدث في الولايات المتحدة فقد شكلت في المملكة المتحدة لجنة توجيه المعايير المحاسبية في عام ١٩٧٠ لتضطلع بأهداف شبيهة بأهداف هيئة المعايير الأمريكية التي مر ذكرها.

وقد نص القانون الياباني في عام ١٩٧٤ على مستويات لمبادئ المحاسبة منها مبادئ عامة كالواقعية في إعداد التقارير والقوائم المالية، والتمييز بين الفائض المكتسب والفائض الرأسمالي وعدالة الإفصاح، والاستمرار والحيطة والحذر ومبدأ الوحدة المحاسبية ، ومبادئ خاصة بقائمة الدخل كمبدأ الاستحقاق ، والتحقيق ، ومقابلة النفقات بالإيرادات، ومبادئ خاصة بالميزانية العمومية وتتعلق بطبيعة الميزانية وتبويبها وتصنيف عناصرها وتتضمن قواعد التقويم كتقويم الأصول الثابتة بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل بالنسبة لمخزون البضاعة، وسعر السوق بالنسبة الأوراق المالية القابلة للتداول والمملوكة لغرض الاستثمار قصير الأجل. (Katsayama pp121-131).

ويتضح من ذلك مدى تأثر التشريع الياباني بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً وبقائه عند عمومية هذه المبادئ وتقليديتها ، وترك هامش كبير لحرية المنشآت الاقتصادية في اعتماد المبادئ والسياسات المحاسبية التي تراها ملائمة على نحو يشبه التجربتين الأمريكية والانجليزية إلى حد كبير.

٦-التوحيد على المستوى الدولي:

لم تقتصر محاولات توحيد الممارسة العملية على المستوى القطري، إذ كان للاتحادات الإقليمية والتوسع في التجارة الخارجية والاستثمارات الدولية، وانتشار الشركات متعددة الجنسية الأثر في اتساع قاعدة مستخدمي البيانات المحاسبية، لتضم بالإضافة إلى المستخدمين المحليين، آخرين على نطاق دولي ، ومن أولى المحاولات لتلبية هذا الهدف كان انعقاد المؤتمر المحاسبي في باريس عام ١٩٥١بهدف تنمية الاتحاد الاقتصادي الأوروبي، وتولد عنه دليل للحسابات قابل للاستخدام على نطاق دولي ، وقد قام الاتحاد الأوروبي لجماعة المحللين الماليين منذ عام ١٩٦٣بمحاولة توحيد المفاهيم والمصطلحات المحاسبية شائعة الاستخدام بين المحللين الماليين لتسهيل استخراج المؤشرات والنسب المالية لتمكن المستخدمين من اتخاذ القرارات (The Earopean Federation of financial Analysts Society PP 23-24).

وقد أوضحت دراسة أعدها مجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA في عام ١٩٦٤ عن مهنة المحاسبة في ٢٥دولة عن اختلافات كبيرة في المبادئ والقواعد بين الدول موضوع الدارسة، وأكدت الدارسة أن هيكلاً واحداً للمبادئ والقواعد المحاسبية أمر غير عملي، حتى مجرد الأمل في تضيق نطاق الخلاف والوصول تدريجياً إلى مبادئ عالمية للمحاسبة، يبدو بعيد المنال، حيث تقابل الاحتياجات الخاصة بمبادئ خاصة.

وقد أبدى العديد من المؤلفين رغبة ملحة في توحيد المبادئ المحاسبية على نطاق دولي، وطرح أساليب تدريجية مختلفة، بينما عارض فريق آخر ذلك مشيراً إلى أن مجموعة واحدة من المبادئ والقواعد المحاسبية كأساس للتوحيد أمر غير عملي. كما تكونت لجنة دولية لتنسيق مهنة المحاسبة في سدني عام ١٩٧٢ بهدف تركيز

الجهود نحو تطوير مهنة المحاسبة مع إنشاء معايير دولية للمحاسبة. أعقب ذلك تشكيل لجنة معايير دولية للمحاسبة(The international Accounting standards committee (IASC)) في عام ١٩٧٣ متضمنة ممثلين عن الهيئات المحاسبية القائدة في كل من استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا الغربية، اليابان، المكسيك، هولاندا، إنجلترا، والولايات المتحدة الأمريكية لتكوين ونشر معايير أساسية توضع في الحسبان عند إعداد القوائم المالية ومراجعتها.

ومنذ عام ١٩٨٣ ضمت عضوية لجنة معايير المحاسبة الدولية جميع الهيئات المحاسبية المهنية التي هي أعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين، وفي كانون الثاني /يناير/ عام ٢٠٠٠ كان هناك ١٤٣ عضواً من ١٠٤ بلدان يمثلون أكثر من مليوني محاسب، وقد شاع استخدام المعايير الدولية من قبل المحاسبين القانونيين في دول غير منتمية إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين بعد ، وتهدف اللجنة إلى إعداد ونشر معايير محاسبية تراعى عند عرض القوائم المالية بهدف تعزيز مصداقيتها والعمل بموجبها على مستوى العالم ، وقد نجحت اللجنة في تذليل الكثير من العقبات التي واجهت تطبيقها في دول كثيرة كالعقبات القانونية المتمثلة باختلاف نصوص بعض القوانين، مع متطلبات المعايير والعقبات الثقافية المتمثلة باختلاف القيم الاجتماعية والعقبات السياسية المتمثلة بمعاداة كل ما هو دولي أو عالمي ... الخ.

ومما لاشك فيه أن تقدماً كبيراً قد حصل على مستوى تبني المعايير المحاسبية الدولية مباشرة من قبل الكثير من المنظمات المحاسبية في العالم، وعلى الرغم من هذا التبني فإن الاختلافات البنيوية في البنية التحتية والثقافية والمستلزمات القانونية والنظم السياسية والقانونية أدت في بعض الأحيان إلى أرقام محاسبية غير قابلة للمقارنة بالرغم من تبني المعايير الدولية (Shimin chen, zheng sun, and yuetang wang PP 184-197).

وتبنت بعض الدول العربية كالأردن ولبنان المعايير الدولية ، وعملت على تطبيقها مباشرة عن طريق إتاحة هذه المعايير للجميع باللغة الإنجليزية وتشجيع ترجمة هذه المعايير إلى اللغة العربية، مما سهل اتصالها بالأسواق الدولية وجعل المهنة أكثر قدرة على فهم المعايير عن طريق العودة إلى النصوص الأصولية ، بينما لجأت دول أخرى كمصر وسورية والمملكة السعودية إلى وضع معاييرها المحلية التي استهدفت التقارب التدريجي مع المعايير الدولية ، ونحن نعتقد أن التبني المباشر للمعايير أنجح من وضع معايير محلية، وما هي إلا نسخ مترجمة (مع ما تحمله الترجمة من لبس أو غموض) وإن عدم فهمها من قبل الممارسين يضعهم أمام معضلات يصعب حلها ، بينما يمكن العودة إلى المعيار الدولي الأصلي عند التبني المباشر . بالإضافة إلى أن المعايير الدولية عرضة للتفسير والتعديل المستمر، وإن تبنيها يجعل المنظمة المهنية المحلية على اتصال مستمر مع هذا التطور ما يمكنها من الاستفادة من المجهودات الدولية في هذا المجال.

وقد أصدرت اللجنة الدولية ٤١ معياراً دولياً حتى الآن كما أصدرت العديد من التفسيرات لمعايير مختلفة من المعايير الصادرة، وتجري باستمرار إعادة نظر بكثير من المعايير لجعلها أكثر بساطة ووضوحاً.

ويدار عمل لجنة معايير المحاسبة الدولية من قبل مجلس يضم ممثلي الهيئات المحاسبية من ثلاثة عشر بلداً (أو مجموعة من البلدان) يتم تعيينهم من قبل مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين وهي : الولايات المتحدة، المملكة المتحدة، جنوب إفريقيا، هولندا، المكسيك، ماليزيا ، اليابان، الهند، ألمانيا، فرنسا، كندا، استراليا واتحاد نيويورك للمحاسبين القانونيين. وقد أنشأت اللجنة مجلساً استشارياً في عام ١٩٩٥.

كما نشط اتحاد المحاسبين الدولي الذي تشترك في عضويته ٧٩جمعية مهنية من بلدان مختلفة، وأصدر العديد من الأدلة الدولية لمرجعة الحسابات.

رابعاً–التأصيل العلمي :

أدرك مجمع المحاسبة الأمريكي American Accounting Association الذي يضم أساتذة المحاسبة في الجامعات الأمريكية وبعض أساتذة المحاسبة في جامعات أخرى، أدرك منذ البداية أنه لا بد من الاعتماد على الدارسة الفلسفية والتحليل المنطقي من أجل الوصول إلى المبادئ المحاسبية، التي تمثل نتائج نظرية المحاسبة، وليس مجرد توصيات أو تشريعات تمليها ضرورات التطبيق العملي، وقد كان من أهم الكتب التي أصدرها المجمع:

١–كتاب نظرية المحاسبة Accounting Theory لمؤلفه William A paton الذي نشر في عام ١٩٢٢وكان الكتاب بمثابة تطوير لرسالة قدمها paton للحصول على درجة الدكتوراه من جامعة ميتشجان في عام ١٩١٦ وأعيد نشره من قبل المجمع في عام ١٩٧٨ وقد اتبع هذا الكتيب المنهج الاستنباطي عن طريق وضع مصادرات لنظرية المحاسبة هي:

أ–الشخصية المعنوية (الوحدة المحاسبية)Business Entity :

وقد قصد باتون بهذه المصادرة وجود شخصية معنوية مستقلة للمشروع كوحدة تنظيمية، ترتبط فيها السجلات المحاسبية ، وأن هذا الافتراض يعني أن تدفقات القيم التي تتضمنها السجلات المحاسبية ترتبط أساساً بهذه الشخصية المستقلة حتى ولو امتلكها أشخاص متعددون أو مختلفون، ويقوم المحاسب بناء على هذا الافتراض بإجراء عمليات القياس المحاسبي وإعداد المعلومات الاقتصادية التي تتضمنها القوائم المالية المنشورة، أو غيرها من البيانات المحاسبية لهذا المشروع كوحدة معنوية مستقلة، وليس لأصحاب هذا المشروع كثروا أو قلوا.

وقد كانت هذه المصادرة محل جدل عند نشر كتاب باتون، ومما لا شك فيه أن هذه المصادرة تلاقي دعماً قانونياً في حالة الشركات المساهمة، حيث تعطى شخصية معنوية من قبل الدولة، بحيث يمكن القول إن الشركة وليس أصحابها تمتلك الأصول، أما في المشروعات الفردية أو شركات التضامن، فإن القانون لا يعترف بوجود أية شخصية معنوية للمشروع، ولكن وجهة النظر القانونية ليست المعيار الوحيد.

ب–استمرار المشروع Going Concern :

يرى باتون أنه في غياب الدليل المعاكس، يفترض المحاسب بأن المشروع يستمر في أعماله على الأقل في المستقبل القريب. وأن حالات التصفية أو الافلاس لبعض المشروعات ليست الظاهرة العامة بل هي ظاهرة استثنائية.

استناداً إلى مصادرة الاستمرار هذه يقوم المحاسبون الأصول الثابتة بسعر التكلفة، ولا يعدلون تقويمهم هذا إلا إذا حدثت تصفية المشروع، كما أنهم يقومون المخزون السلعي بسعر التكلفة أيضاً انسجاماً مع هذه المصادرة، وعلى ذلك فإن الحسابات تختلف في حال الإفلاس عن تلك الحسابات في حال استمرار المشروع. وان تمسك باتون باستمرار المشروع وبالتكلفة التاريخية، جعله يستدرك مفترضاً الميزانية (وهي القائمة الأساسية في ذلك الوقت) لا تمثل قيماً مطلقة، فالتاريخ المالي لمشروع معين هو تيار متدفق ومستمر وان المحاسب حين يقسم هذا التاريخ المستمر واضعاً ميزانية في نهاية كل فترة فانه يخاطر بعدة أحكام قيمة.

جـ–معادلة الميزانية Balance sheet equation:

قصد باتون بهذه المصادرة وجود توازن تام بين القيود المدينة والدائنة ، أي لإن إجمالي الأصول لكل مشروع يساوي إجمالي الأصول لكل مشروع يساوي إجمالي الخصوم، ومعادلة الأصول والخصوم هي جوهر نظام القيد المزدوج.

وتمثل الأصول بياناً مباشراً بقيمة أملاك المشروع، أما الخصوم فتمثل بياناً غير مباشر للقيمة نفسها. يسجل المحاسب الأملاك الموضوعة في حالة معنية، وفي الأخرى يسجل توزيع الأصول بين الأشخاص المختلفين الذين لهم حقوق على هذه الأصول ، ففي الحالة الأولى يتم التركيز على الأغراض التي وظفت من أجلها الأموال وفي الثانية يتم التركيز على مصادر الأموال، وطالما أن وحدة القياس نفسها تستخدم في كلا طرفي قائمة المركز المالي فان الاجماليات متساوية دون جدال والمجموع الجبري لها يساوي الصفر.

وتخضع هذه القاعدة إلى بعض الاستثناءات في الوحدات الحكومية أو وحدات النفع العام، فالطالب في رأيه الذي يستدين مبالغ من المال في سبيل إنهاء دراسته الجامعية،ليس لديه أي أصول تمكنه من سداد ديونه وإظهار ميزانية متوازنة، إلا إذا أمكن تقويم أصوله الذهنية المستقبلية،وهذا غير ممكن في رأي باتون.

د-الشروط المالية وتوازن الميزانية Financial conditions and the Balance sheet:

وتتعلق هذه الشروط المالية بأن وحدة النقود هي المعادل العام للأصول والخصوم، وبما أن وحدة النقود غير ثابتة، فان المقارنات يمكن أن تقودنا إلى نتائج مضللة...كما أن التكاليف المستقبلية لمشروعات الأعمال غير محددة بشكل واسع، ومع ذلك فإن المحاسب مضطر إلى افتراض ثبات وحدة النقود.

هـ-التكلفة والقيمة الدفترية Cost and Book Value:

يفترض المحاسب في رأي باتون أن التكلفة تغطي القيمة الحالية لأغراض التسجيل الأولي، وان هذا الافتراض هو واحد من المقدمات المحاسبية الأكثر أهمية، فالكلفة هي الحقيقة الوحيدة المتاحة عند الحيازة، وتسجل قيمة التكلفة في حساب الأصل المخصص له ، والمحاسب كالاقتصادي يفترض وجود عالم مليئ برجال

العمال العقلانيين ويفترض بأن كل عملية تبادل تكون متعادلة، أي إن المشتري والبائع في موقفين متكافئين من حيث المعلومات والموهبة، وأن رجال الأعمال يتصرفون بعقلانية كما يفترض أيضاً غياب الإكراه والغش والحكم السيئ عند إبرام الصفقات التجارية، وبالتالي فإن القيمة الإجمالية للأصل تعتمد على التكلفة التي تم شراء الأصل بها، أما الأصل الذي يتم الحصول عليه كهدية فإن المحاسب يعترف بالقيمة السوقية لأصل مماثل.

ومن جهة أخرى فإن قيمة أية سلعة مصروفة في الإنتاج، تحتسب على قيمة المنتج النهائي، حيث تمثل هذه المصادرة الأساس الضروري لمحاسبة التكاليف. ومع ذلك فهناك هدر كبير أثناء عملية التحويل الإنتاجي، حيث لا يوجد ضمان بأن المواد المحولة إلى منتجات لها القيمة نفسها — كما في حالة المواد الخام.

ويفترض المحاسب أن البضاعة تحت الصنع بكامل مراحلها تعادل قيمتها مقدار العمل والمواد الخام والمصاريف الأخرى التي تم صرفها للوصول إلى هذه النتيجة، فالقيم تكتسب في أشكال مختلفة أولية وتتحول إلى منتج نصف نهائي ثم نهائي ، وطالما أن تحديد السعر من أهداف محاسبة التكاليف فمن الطبيعي أن هذا التحديد المبني على التكلفة لا يقدم دليلاً يمكن الركون إليه، وان الاعتماد على هذه المصادرة يتناقض مع التسعير بالتكلفة أو السوق السائدة في التطبيق العملي.

و–تحقق التكاليف والدخل Cost Accrual and income :

يفترض المحاسب مبدئياً أن الإيراد يتحقق فجأة بالبيع وأن التكلفة تتحقق باستخدام السلعة في الإنتاج، وتختلف النفقات من وجهة النظر المحاسبية مع وجهة النظر الاقتصادية، فالاقتصادي يتحدث عن تكلفة تحديد السعر أو السلعة بالنسبة للمشتري، حيث يفترض الاقتصادي أن الإيرادات الصافية للمشروع هي على

الأقل نفقات الإنتاج الضرورية، بينما يصر المحاسب على تسجيل النفقات الفعلية مقارناً هذه النفقات مع الإيرادات لاستخراج صافي الربح (paton PP1-480).

وقد أصدر المجمع في عام ١٩٣٦ كتيباً بعنوان بيان أولي بمبادئ المحاسبة من خلال الشركات المساهمة A tentative statement of Accounting principles underlying corporate financial statements.

وقد اتبع الكتيب الجديد المنهج الاستنباطي ناسجاً على منوال كتاب باتون الآنف الذكر (Zeff. PP.4043).

٢-ثم نشر المجمع كتيباً آخر تم إعداده من قبل باتون وليتلتون W.A.paton andA C.litteton تحت عنوان مدخل إلى معايير المحاسبة في الشركات المساهمة في عام ١٩٤٠، ويعد هذا الكتيب من أشهر الكتب التي نشرت في نظرية المحاسبة حتى الآن وقد كان له تأثير كبير في أدبيات المحاسبة في جميع أنحاء العالم، وقد أعيد طبع هذا الكتاب ١٥مرة وبيع منه أكثر من ٦٠٠٠٠ نسخة وقد كان لكتاب باتون السابق أثر عميق في الكتيب الجديد ، كما كان لمشاركة الأستاذ ليتلون آثار براغماتية واضحة في الكتيب الجديد مع أنه حافظ على المنهج الاستنباطي الذي وضعه باتون بصورة عامة. ولقد عرف الكتاب المذكور المعيار على أنه:

"يجب أن تعالج المعايير .. المفاهيم الأساسية، والمداخل العامة، لتقديم الحقائق المحاسبية ... ومع أن المعايير المحاسبية ليست بذاتها إجراءات فأنها تبين الإجراءات المحاسبية، والقواعد التي تغطي تفاصيل حالات معنية... إن المعايير المحاسبية يجب أن تكون متماسكة، منظمة ، ومنضبطة... وقد اعتمد الكتيب الجديد بدوره ست مصادرات هي:

أ-الشخصية المعنوية:

حيث ركز الكتاب الجديد أيضاً على ضرورة الفصل بين شخصية

المشروع المعنوية كوحدة محاسبية مستقلة وأصحاب المشروع أو غيرهم من أصحاب الشخصيات المعنوية.

ب-استمرار المشروع:

وقد افترض أيضاً أن المشروع مستمر بأعماله ، و لم يضع حالات التصفية الاستثنائية في الحسبان ، وقد كان لهذه المصادرة أثر واضح في تبني الكتاب الجديد للتكلفة التاريخية كما في كتاب باتون السابق.

جـ-اعتبارات القياس:

عد الاستاذان باتون وليتلتون أن لفظ اعتبارات القياس أكثر ملاءمة من لفظ قيمة للإشارة إلى نوع المعلومات التي تتعامل بها المحاسبة ، إذ من الخلط القول بأن المحاسبة تسجل قيماً فتجميعات الأسعار **price Aggregates** في عملية مبادلة قد تعبر عن التقويم المشترك لكل من البائع والمشتري في لحظة المبادلة، ولكن القيمة قد تتغير بعد هذه اللحظة أما تجمعيات الأسعار فتبقى على حالها. وعلى ذلك فإن تجمعيات الأسعار هي أنسب الطرائق الموجودة لعرض مختلف العمليات بصورة منسجمة نموذجية ، فالمشروع يحصل على خدمات ومن ثم يتحمل نفقات ويحتاج الأمر إلى استخدام لفظ موحد للتعبير عن الاتجاهين في عمليات المبادلة، إذ إن المشروع يحصل على خدمات من الغير ويؤدي خدمات للغير، بحيث لا يعبر لفظ نفقة عن هذين الاتجاهين في عملية المبادلة، أما اعتماد لفظ تجمعيات الأسعار فيمكن أن يخدم الاتجاهين معاً، فتجمعيات الأسعار الناتجة عن خدمات الموظفين والعمال يمكن أن نطلق عليها نفقات، وتجمعيات الأسعار الناتجة عن عملية الحصول على أثاث يمكن أن نطلق عليها أصلاً، وتجمعيات الأسعار الناتجة عن بيع المشروع لخدماته أو منتجاته يمكن أن نطلق عليها إيرادات، والفرق بين اثنين من تجمعيات الأسعار، هما الأصول والخصوم يمكن أن نطلق عليها حقوق أصحاب

المشروع، والفرق بين تجمعيات أسعار النفقات وتجمعيات أسعار الإيرادات يمكن أن نطلق عليها دخلاً ، ويرى باتون وليتلتون أن المحاسبة تستخدم الأسعار النقدية على أنها مقياس عام لسائر السلع والخدمات بطريقة نموذجية، على أن النقطة المهمة ليست النقود ولا الأسعار بل الخدمات المتوقعة.

د- تتبع التكاليف:

يعتقد المؤلفان أن النشاط الاقتصادي للمشروع يتمثل في تجميع المواد والعمل والخدمات الأخرى لتكوين مجموعات جديدة لها منافع جديدة ، تتبع المحاسبة هذا النشاط الاقتصادي داخل المشروع مثلما تتبع التغيرات في العلاقة بين المشروع والعالم الخارجي، وتستخدم المحاسبة تجمعيات الأسعار لعمليات المبادلة للتعبير عن هذا النشاط، فعندما تقوم في العملية تقوم في العملية الإنتاجية باستهلاك المواد بوساطة العمل والطاقة الإنتاجية، فان المحاسبة تتبع هذه العملية عن طريق تخصيص المواد وتقسيمها وتكلفة العمل والآلات لينتج عن تجمعيها تكلفة الإنتاج. وليس من الضروري افتراض التكلفة كنظرية للقيمة لشرح مبدأ تتبع النفقات، فالنفقات في المحاسبة ليس المقصود منها إظهار قيم، فعملية تقسيم النفقات ثم إعادة تقسيمها وتجمعيها لا تغير من طبيعتها حيث إنها نفقات وإنها تجمعيات أسعار ناتجة عن عمليات مبادلة، فالغرض من إعادة تقسيم النفقات وتجمعيها هو تتبع المجهودات التي يقوم بها المشروع لإعطاء المواد وعوامل الإنتاج الأخرى منفعة إضافية.

وإذا كنا نريد من نفقة الإنتاج أن تمثل قيمة لوجب أن نضيف إليها المنفعة المضافة للمنتج نتيجة عمليات المشروع ذاتها ، ولكن ذلك لا يحدث في المقاييس التقليدية للمحاسبة، حيث لا يتم تحديد النفقة المضافة إلا عند تمام البيع، فعند نقطة البيع يمكن القول إن النفقة المضافة للمنتج يمكن تحديدها بشكل موضوعي ، فتحقق الإيراد بالبيع يحدد الوقت ويقيس استعادة النفقة السابق إنفاقها على المجهودات

الإنتاجية للحصول على أصول (دخل) متمثلة في تعويض لرأس المال عن خدماته والمخاطرة المفترضة في العملية الإنتاجية ، فالمخزون السلعي والآلات والمعدات والمباني تتمثل في القياس التقليدي بقيم ولكنها في الواقع مجرد تجمعيات نفقات معلقة بانتظار مقابلتها بالإيرادات عند تحقق هذه الإيرادات.

إن بعض النفقات يمكن نسبتها إلى منتجات معينة ، ولذلك يتم تخصيصها مباشرة لهذه المنتجات، وبعضها الآخر مثل المصروفات الاجتماعية والإدارية يصعب تحديد علاقته بمنتج معين يتم تخصيصه على أساس زمني.

هـ-المجهودات والأداء:

ويعتقد المؤلفان أن استمرار المشروع في أعماله يعني أن الحاكم النهائي على نشاطه يقع في المستقبل، ولكن القرارات لا يمكن أن تنتظر حتى يتضح هذا المستقبل ، فالإدارة والمستثمرون والحكومة ومختلف الجهات التي يعنيها الأمر تحتاج إلى قراءة دورية عن أعمال المشروع للحكم على مدى تقدمه ولاتخاذ القرارات، ويتمثل نشاط المشروع في مجموعة من المجهودات (تجميعات نفقات) وعائد للمشروع نتيجة هذا النشاط (تجميعات إيرادات)، وهذه العملية هي عملية مستمرة ويقتضي القياس الدوري للنشاط تقسيم مجرى هذا النشاط إلى فترات مالية تقابل فيها مجهودات هذه الفترة بأداء هذه الفترة ، ويترتب على فكرة مقابلة المجهودات بالأداء ضرورة أن يكون عند المحاسبة القدرة على تحديد المجهودات التي ساهمت في تحقيق أداء الفترة، والمشكلة الأساسية تكمن في تجميعات النفقات المعلقة ليتم تحديد الجزء من هذه التجميعات الذي شارك في هذه المدة.

و-التحقق والدليل الموضوعي:

ويرى الكاتبان أن الفضل يعود للمراجعة المهنية منذ أيامها الأولى في إنجلترا في تأكيد مصادرة التحقق والدليل الموضوعي لإثبات صحة العمليات

المسجلة في الدفاتر،فالإيرادات لا يجوز إثباتها بالدفاتر إلا على أساس دليل موضوعي متمثل في عملية بيع حقيقة لأشخاص مستقلين عن المشروع ، والمصروفات لا يجوز تسجيلها بالدفاتر إلا بناء على مستند مؤيد للعملية، وهذا الدليل هو الأساس الـذي يمكن عن طريقه التحقق من صحة العمليات المسجلة بالدفاتر ، ويقصد بـــالتحقق مبدئياً تقديم الحقائق واختبار دقة هذه الحقائق، والدليل هو الوسيلة المؤدية للوصـول إلى الحقيقة أو تقديم الإثبات ، إما أقصى درجات الموضوعية فهي في رأيهما المستند الخارجي المتمثل في فاتورة الشراء للحصول على أصل أو خدمة، بحيث يعزز ذلـك مبدأ التكلفة التاريخية الشائعة في الممارسة التقليدية.

ومع ذلك فإن الدليل الخارجي لا يقدم حلاً لتوزيع النفقات بـين مـدد محاسبية مختلفة ، ولا بد من الاعتماد عندئذ على التقديرات الشخصية.

وقد قدم الأستاذ يوجي ايجيري في عام ١٩٨٠مراجعة لهذا الكتاب المـهم وبين تأكيده على منفعة المعلومات المحاسبية، وعلى الرغم من أن هذا الكتاب قـد أورد التحقق والدليل الموضوعي على أنه المصادرة الأخيرة من مصادرات المحاسـبة فإن ايجيري يعتقد أنها المصادرة الأولى من حيث الأهمية ، أما المصادرات الخمـس الأخرى فهي تقدم دعماً للمصادرة المذكورة . إذ إن الدليل الموضوعي يضمـن في رأيه الأمانة في الأرقام وأن المخاطرة الناجمة عن الأرقام تمثل مجرد تجميعات في الأسعار هي أقل من الاعتماد على تقديرات شخصية، وتأتي بعد المصادرة السادسة من حيث الأهمية، المصادرة الخامسة المتعلقة بقياس الربح الدوري ، ويأتي بعدهـا المصادرة الرابعة تتبع التكاليف ثم المصادرة الثالثة اعتبارات القياس فالمصادرة الثانيـة استمرار المشروع وأخيراً الشخصية المعنوية. وقد أكد ايجيري أن هـذا الكتـاب اعتمد التكلفة التاريخية على أنها المبدأ الأساسي في تقويم الأصول والخصوم،وان هذا المبدأ قد دعم بمفاهيم ومصادرات مختلفة دون أن يناقش أية نظرية خاصة للقيمـة.

وقد عارض هذا الكتاب أي خروج عن التكلفة التاريخية بما ذلك تقويم المخـــزون السلعي بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل، لأنه لا ينسجم مع تجميعـــات أســـعار التكلفة التاريخية ويخل بالمقارنة، كما أنه ينسجم مع الحيطة والحذر في العـــام الأول ويتعارض معه في العام الثاني، لأن بضاعة أول المدة في العام الثاني هي بضاعة آخـــر المدة في العام الأول.

وقد وضع الأستاذ ليتلتون في عام ١٩٥٣ كتيباً آخر بعنوان: بنية نظرية المحاسبة بين فيه :

١-إن المحاسبة هي فرع مستقل ومتماسك من فروع المعرفة له نظريته المستقلة.

٢-إن هذه النظرية تهتم أساساً بالعلاقات التفسيرية بين المفاهيم المحاسبية المختلفة.

٣-إن الإفصاح المحاسبي يهتم بقوائم مالية ذات غرض عام.

٤-المنهج المحاسبي هو تاريخي وبراجماتي.

وقد جاء في التقرير الصادر عن مجمع المحاسبة في أمريكـ١٩٥٧ـا AAA أن المبادئ الأساسية للمحاسبة (المصادرات) هي :

١-الوحدة المحاسبية Business Entity.

٢ استمرار المشروع Enterprise continuity.

٣-القياس النقدي Mony Measurement.

٤-التحقق Realization .

وقد تلا هذا التقرير تقريرين صدرا عن هذا المجمع (AAA) الأول خـــاص بتقويم المخزون السلعي والآخر خاص بتقويم الأصول المعمرة، وقد عرف الأصل في هذين التقريرين على أنه كمية من الخدمات المتوقعة مما هيأ لقبول فكــــرة تقـــويم المخزون السلعي بالتكلفة الاستبدالية Replacement cost وتقويم الأصول المعمرة بالتكلفة الجارية current cost.

٣-سلسلة الدراسات المحاسبية الأولى(ARS (Accounting Research Studies

أعد الأستاذ maurice moonitz بتكليف من مجمع المحاسبين الأمريكيين المصادرات الأساسية للمحاسبة في كتاب بهذا العنوان صدر عام ١٩٦١،وقد قسم هذا الكتاب هذه المصادرات إلى الأقسام التالية:

آ-مصادرات تنسب إلى المحيط الاقتصادي والسياسي:

آ-١-الكمية:

تساعد البيانات الكمية على اتخاذ القرارات الاقتصادية أي على اتخاذ الخيارات بين البدائل، وهكذا فان الأنشطة تربط بشكل دقيق بالنتائج.

آ-٢-التبادل :

يتم توزيع معظم السلع والخدمات التي تنتج عن طريق التبادل، ولا تستهلك مباشرة من قبل المنتج.

آ-٣- الشخصيات المعنوية (وتشمل تحديد الشخصية المعنوية) :

يقوم النشاط الاقتصادي على وحدات معينة أو شخصيات معنوية، وإن أي تقرير عن النشاط يجب أن يحدد بوضوح الوحدة الخاصة المشمولة به.

آ-٤-الدورة الزمنية :

يقوم النشاط الاقتصادي على فترات زمنية محددة وإن أي تقرير عن ذلك النشاط يجب أن يحدد بدقة الفترة المشمولة.

آ-٥- وحدة القياس :

النقود هي المعادل العام للسلع والخدمات، بما في ذلك العمل والموارد الطبيعية ورأس المال، وإن أي تقرير محاسبي يجب أن يوضح ما هي العملة المستخدمة؟

ب–مصادرات تنبع من مجال المحاسبة نفسه :

ب–١– القوائم المالية (تتعلق بـ آ–١) :

يتم التعبير عن نتائج العملية المحاسبية من خلال مجموعة من القوائم المالية المرتبطة بها أساساً ، بحيث تنسجم بعضها مع بعض وتنطلق من البيانات المحاسبية نفسها.

ب–٢– أسعار السوق (تتعلق بـ آ–٢) :

تعتمد البيانات المحاسبية على الأسعار المشتقة من الماضي، والتبادل الحاضر أو المستقبل الذي يأخذ مكانه بالفعل أو يتوقع أن يحدث.

ب–٣– الشخصية المعنوية (تتعلق بـ آ–٣) :

تعبر نتائج العملية المحاسبية عن وحدات أو شخصيات معنوية.

ب–٤–غير النهائية (تتعلق بـ آ–٤) :

إن نتائج العمليات للفترات القصيرة من الزمن هي غير نهائية، عندما يكون التخصيص بين الدورات الماضية والحاضرة والمستقبلية مطلوباً.

جـ–المقتضيات :

جـ–١–استمرار المشروع :

في غياب الدليل المعاكس، يجب أن ينظر إلى الشخصية المعنوية على أنها باقية في ممارسة نشاطها لفترة غير محددة، أما وجود دليل على أن الشخصية المعنوية لها حياة محددة، فيجب ألا ينظر إليها على أنها باقية أو مستمرة في ممارسة نشاطها لفترة غير محددة.

جـ–٢– الموضوعية :

إن التغيرات في الأصول والالتزامات، وأي تأثيرات متعلقة بها في النفقات

أو الإيرادات، والأرباح المحتجزة وما إلى ذلك، يجب ألا تعطي إدراكـــاً رسميـــاً في الحسابات قبل تلك الفترة من الزمن، حيث يمكن أن تقاس بموضوعية.

جـ-٣-الاستمرار :

إن الإجراءات المستخدمة في المحاسبة لشخصية معينة يجب أن تكون ملائمة لقياس مركزها ونشاطاتها، ويجب أن تتبع بشكل مستمر من فترة إلى أخرى.

جـ-٤-ثبات وحدة القياس :

يجب أن تعتمد التقارير المحاسبية على وحدة قياس ثابتة.

جـ-٥-الإفصاح :

يجب أن تفصح التقارير المحاسبية عما هو ضروري لجعل هذه التقارير غـــير مضللة.

لم تلاق هذه المصادرات رد فعل كبير في الأوساط المهنية،سواء أكان بتأييدها أو معارضتها كما لم تتخذ هيئة المبادئ المحاسبية منها أي موقف يذكـــر، وكـــان الناس ينتظرون نشر الدراسة التي تبعتها حول مبادئ المحاسبة قبل إصدار أي حكم.

٤-سلسلة الدراسات المحاسبية الثالثة : ARS3

وقد كانت مجموعة غير نهائية من مبادئ المحاسبة في مشروعات الأعمـــال نشرت في عام ١٩٦٢ من قبل روبرت سبروس وموريس مونيتز، وهـــو مؤلـــف الدراسة الأولى، وقد أشارت هذه الدراسة إلى أنها تتعلق أساساً بـــالقوائم الماليـــة الرسمية التي تجعل متاحة للأطراف الأخرى على أنها تمثل المشروع من قبـــل الإدارة، وأشارت إلى أن "المصادرات الأساسية للمحاسبة" وهي موضوع الدراســـة الأولى ARS1 هي جزء متمم من هذا البيان في مبادئ المحاسبة.

كما أردفت الدراسة تقول إن المبادئ العامة للمحاسبة يجب ألا تشـــكل أساساً بهدف تبرير السياسات المعتمدة في مجـــالات أخـــرى (كـــالإدارة الماليـــة،

الضرائب) دون الاهتمام بمقدار قوة هذه السياسات أو الرغبة فيها ، بل إن المحاسبة تأخذ قوتها الحقيقية من نزاهتها بين مطالب أصحاب المصالح المتنافسة، وإن وظيفتها الملائمة تشتق من قياس الموارد لشخصية معنوية معينة ولقياس التغيرات في هذه الموارد، وإن مبادئها يجب أن تهدف إلى إنجاز هذه الوظائف.

إن المبادئ التي تم تطويرها في هذه الدراسة هي كمايلي :

آ-يعزى الربح إلى عملية نشاط المشروع ككل ، وإن أي قاعدة أو إجراء يخصص الربح إلى جزء من العملية الكلية يجب أن يعاد النظر فيه باستمرار لتحديد المدى الذي يدخله مثل هذا التخصيص في التقرير عن مقدار الربح المتعلق بفترة معينة من الزمن.

ب-يجب أن يتم تصنيف تغيرات الموارد إلى المقادير التي تعزى إلى مايلي :

١-تقود تغيرات سعر النقود(تغيرات مستوى الأسعار) إلى إعادة عرض رأس المال، ولكن لا تقود إلى الإيرادات أو النفقات.

٢-تعد التغيرات في تكلفة الاستبدال (أقل أو أكثر من تغيرات مستوى الأسعار) عناصر في الربح والخسارة.

٣-إن البيع أو التحويلات الأخرى أو التحقق من صافي القيمة البيعية كلها تؤدي إلى إيرادات أو مكاسب.

٤-أسباب أخرى كزيادة القيمة أو اكتشاف موارد طبيعية غير معروفة في السابق.

جـ-يجب أن يتم تسجيل سائر أصول المشروع سواء أتم الحصول عليها عن طريق استثمارات المالكين أم الدائنين أو بوسائل أخرى ، في الحسابات ويقرر عنها في القوائم المالية، وإن وجود الأصل هو مستقل عن طريقة الحصول عليه.

د- إن مشكلة القياس (التسعير والتقويم)للأصول هي مشكلة قياس الخدمات المستقبلية وتتضمن على الأقل ثلاث خطوات:

آ-تحديد ما إذا كانت الخدمات المستقبلية موجودة، مثلاً المبنى مهيأ لتقديم مساحة للنشاط الصناعي.

ب-تقدير مقادير الخدمات،مثلاً المبنى يمكن أن يستخدم لمدة عشرين عاما أو أكثر، أو لمدة تقدر بنصف حياته الكلية.

جـ- اختيار الطريقة أو الأساس أو الصيغة لتسعير (تقويم) مقادير الخدمات التي يتم الوصول إليها في ب أعلاه، وبصورة عامة إن اختيار أساس التسعير يؤخذ من بدائل أسعار التبادل الثلاثة الآتية:

١-سعر التبادل الماضي، أو تكلفة الحصول على الأصل أو أي أساس مبدئي آخر. عند استخدام هذا الأساس، فإن أرباح هذا الأصل أو خسائره لا تظهر إلا عند البيع أو أي تحويل آخر من المشروع.

٢-سعر التبادل الجاري أي تكلفة الاستبدال، عند استخدام هذا الأساس فإن أرباح الأصل المسعر وخسائره يمكن إدراكها في مرحلتين : المرحلة الأولى تدرك جزءاً من المكاسب أو الخسائر في فترة أو فترات منذ الحصول على الأصل إلى وقت الاستخدام أو التخلي عن الأصل، أما المرحلة الثانية تدرك باقي المكاسب أو الخسائر في وقت البيع أو التحويل خارج الوحدة المحاسبية، وتقاس عن طريق الفريق بين البيع وتكلفة الاستبدال ، وتبقى هذه الطريقة طريقة تكلفة، وإن سعر الأصل المسعر على هذا الأساس يعالج على أنه عامل تكلفة بانتظار التخلي عن الأصل.

٣- سعر التبادل المستقبلي أي سعر البيع المتوقع، عند استخدام هذا الأساس، فإن الأرباح والخسائر تكون قد تحققت في الدفاتر سابقاً، وإن أي أصل يسعر على هذا

الأساس يعالج وكأنه تم بيعه، وتحويله من المشروع (متضمناً التحول إلى نقدية) فيما عدا أي فائدة تتعلق بمرور الزمن.

د-إن التسعير (التقويم) الملائم للأصول وتوزيع الأرباح على الفترات المحاسبية يعتمد على حد بعيد على تقديرات المنافع الحالية والمستقبلية، دون وضع الأسس المستعملة لتسعير الأصل في الحسبان، وإن الحاجة إلى التقدير لا مناص منها ولا يمكن الحد من تأثيرها عن طريق تبني أية صيغة للتسعير.

١-يجب أن تظهر سائر الأصول النقدية أو الحقوق النقدية بقيمتها الحالية المخصومة أو ما يعادلها، وإن معدل الفائدة المستخدم في عملية الخصم هو معدل السوق المأخوذ به في تاريخ حيازة الأصل ، وإن عملية الخصم ليست ضرورية في حالة أوراق القبض قصيرة الأجل حينما يكون أثر الفائدة بسيطاً ، إلا أن أوراق القبض يجب أن تخفض بمسموحات تقابل العناصر غير القابلة للتحصيل، على أن تقدر تكاليف التحصيل وتسجل في الحسابات.

إذا كانت الحقوق النقدية غير مؤكدة بالنسبة لوقت المبلغ المتوقع أو مقداره، فيجب أن تسجل بقيمتها السوقية الجارية ، وإذا كانت القيمة السوقية الجارية غير مؤكدة أو غير قابلة للتحقق، فإن هذه الأصول يجب أن تظهر بالتكلفة.

٢- يجب أن يسجل المخزون السلعي القابل للبيع في الوقت الحاضر وبأسعار معروفة وبتكاليف يمكن التنبؤ بها في الوقت الحاضر للتخلي عنه بالقيمة البيعية الصافية ، وإن الإيرادات المحسوبة تؤخذ على أساس الوقت نفسه ، أما عناصر المخزون الأخرى فيجب أن تسجل بتكلفة الاستبدال الجارية، والمكاسب أو الخسائر الناجمة عن ذلك بشكل منفصل ، إن المحاسبة عن المخزون السلعي في كلا الأسلوبين سوف تؤدي إلى تسجيل الإيرادات، المكاسب أو الخسائر قبل إقرار ذلك

بالبيع ولكنها مع ذلك تمثل عناصر من صافي الربح (أو الخسائر) عن الفترة التي تحدث فيها.

أما تكاليف الحيازة فيمكن أن تستخدم عندما تقترب من التكاليف الجارية (الاستبدال)، كما هو الحال تقريباً عندما تكون أسعار الوحدة من المخزون السلعي ثابتة نسبياً وحركة المخزون سريعة ، وفي جميع الحالات إن أساس القياس المستخدم فعلاً يجب أن يكون موضوعاً لمراجعة (التحقق) من قبل باحث آخر مؤهل.

٣-يجب أن تسجل كل عناصر الآلات والتجهيزات قيد الاستعمال، أو موضوعة كبديل جاهز للاستعمال، بتكلفة الحيازة أو البناء، مع تعديلات ملائمة تعود إلى تأثير القوة الشرائية للنقود إما في القوائم الأساسية أو في قوائم مساعدة. وفي التقارير الخارجية يجب أن يعد التقرير عن الآلات والتجهيزات بتكاليف الاستبدال الجارية، عندما تحدث حوادث ذات مغزى: كإعادة التنظيم للمشروع، أو إدماجه بشخصية معنوية أخرى، أو عندما يصبح شركة تابعة أو قابضة ، وحتى في غياب الحادث ذي المغزى، فإن الحسابات يمكن أن يعد التقرير عنها في فترات زمنية دورية ربما خمس سنوات ، وإن تطوير أرقام قياسية مرضية لتكاليف البناء ولأسعار الآلات والتجهيزات سوف تساعد جوهرياً في إعداد الحساب لتكاليف الاستبدال المبررة، العملية، والموضوعية.

٤-الاستثمارات (بالتكلفة أو على أساس آخر) في الخطوط الإنتاجية والتجهيزات يجب أن تستهلك رأسمالياً على طول الفترة الإنتاجية المقدرة، وإن أساس تبني طريقة معينة للاستهلاك الرأسمالي لأصل معين يجب أن تكون قابليتها لإنتاج تخصيص معقول تنسجم مع التدفق المتوقع للمنافع التي يقدمها الأصل.

٥-يجب أن تسجل الأصول المعنوية كالبراءات، وحقوق الاختراع ونفقات البحث والتطوير والشهرة بالتكلفة ، مع تعديلات ملائمة لمقابلة تأثير تغيرات القوة الشرائية

للنقود سواء أكان ذلك في القوائم الأساسية أم قوائم مساعدة ، وإن العناصر ذات الفترة المحدودة يجب أن تستهلك رأسمالياً كنفقات على طول حياتها المقدرة ، أما العناصر ذات الفترة غير المحددة فيجب أن تستمر كأصول بدون استهلاكها.

هـ-يجب أن تسجل كل المطاليب على المشروع في الحسابات، ويقرر عنها في القوائم المالية، تلك المطالب النقدية يجب أن تقاس بقيمتها الحالية للمدفوعات المستقبلية أو ما يعادلها، على أن يستخدم سعر الفائدة السوقية عند حدوث الالتزام في عملية حساب الخصم وفي عملية الاستهلاك الرأسمالي للخصم والعلاوة، وإن الخصم والعلاوة هي مصطلحات فنية تتعلق بقضية السعر ومعالجته للمقدار الأساسي، ولذلك فيجب أن تربط بالمقدار الأساسي في القوائم المالية بشكل وثيق.

و-يجب أن تقاس تلك الالتزامات السلعية أو الخدمية (غير النقدية) بسعر البيع المتفق عليه، وتستحق الأرباح في هذه الحالات عند تقديم الخدمة أو إنتاج أو تسليم السلعة.

ز-يجب أن يتم تصنيف حملة أسهم الملكية في الشركة المساهمة إلى رأسمال مستثمر وأرباح محتجزة (فائضاً محتجزاً)، ويجب تصنيف رأس المال لمستثمر بدوره بحسب مصدره.

ويجب أن تتضمن الأرباح المحتجزة المقدار المتراكم من الأرباح الصافية والخسائر الصافية، ناقصاً حقوق التوزيع، وناقصاً المبالغ المحولة إلى رأس المال المستثمر.

يجب في مشروع غير مساهم اتباع الخطة نفسها ، ولكن البديل المقبول الأوسع انتشاراً هو التقرير عن الفائدة الإجمالية لكل مالك، أو مجموعة من المالكين في تاريخ الميزانية.

ح- يجب أن تكشف قائمة نتائج العمليات عن عناصر الربح بتفـــاصيل كافيـــة لتسمح بالمقارنات وأعمال التفسيرات، ويجب تصنيف البيانات للوصول إلى هـــذا الهدف على الأقل إلى إيرادات، نفقات، مكاسب وخسائر:

١-تمثل الإيرادات بصورة عامة لمشروع ما خلال الفترة المحاسبية قيـــاس القيمـــة التبادلية للمنتجات (من السلع والخدمات) التي أنتجها المشروع خلال تلك الفترة.

٢-يقال بشكل عام ، إن النفقات تقيس تكاليف الإيرادات المتحققة ، ويمكـــن أن ترتبط مباشرة بالإيرادات التي أنتجت العمليات ذاتها (تكاليف الإنتاج) أو بـــالفترة المحاسبية التي ظهر فيها الإيراد (تكاليف الفترة).

٣-تتضمن المكاسب عناصر كنتائج حيازة المخزون خلال ارتفاع الأسعار، بيـــع الأصول (غير المخزون السلعي) بأكثر من القيمة الدفترية، أو معالجة المطاليب بـــأقل من القيمة الدفترية ، وتشمل الخسائر عناصر كنتائج حيازة المخزون خلال انخفـــاض الأسعار، بيع الأصول (غير المخزون) بأقل من القيمة الدفترية، معالجـــة المطـــاليب بأكثر من القيمة الدفترية وعبء المطاليب الناتج عن دعاوى أمام المحاكم.

ولا يتسع المجال هنا لتقويم هذه الدراسة بشكل مفصل، إلا أنهـــا تلقـــت انتقادات لاذعة من جهات مختلفة، وعقب نشر هذه الدراسة قدم تسعة أعضاء مـــن جملة اثني عشر عضواً من لجنة المشروع الاستشاري المتعلق بمصـــادرات ومبـــادئ المحاسبة ملاحظات شخصية حول الدراسة،وقد كان أحدها فقط إيجابي ، أما الباقي فقد كانت سلبية.

وقد عبر البيان الذي أصدرته هيئة المبادئ المحاسبية، عن رأي الهيئة بتلـــك الدراسة حيث قالت :

"تعتقد الهيئة بأنه بينما تشكل هاتين الدراستين.(٣،١) مساهمة قيمـــة في الفكـــر المحاسبي، فإنها تختلف بشكل جذري مع المبادئ المحاسبية المقبولة عمومـــاً في هـــذا الوقت".

وقد كانت هذه الملاحظات بمثابة رفض من الهيئة التي تمثل المهنة والمجتمـــع المالي لهاتين الدراستين، مما أدى إلى وضعهما على الرف، كما أدى رفـــض المهنـــة لهاتين الدراستين إلى عزوف الهيئة، عن محاولة وضع مبادئ محاسبية مبنيـــة علـــى دراسة منطقية منهجية تجعل هذه المبادئ ثابتة نسبياً، وغير قابلـــة للمســـاومات، وبالتالي استمرار الهيئة في إصدار المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وقـــد وصفـــت سلسلة الدراسات المحاسبية الرابعة الصادرة عن مجمع المحاسبين الأمريكيـــين هـــذه المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً بقولها:

"إن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الوقت الحاضر هي نتيجة عمليـــة التقـــويم المستمر التي يمكن أن يتوقع أن تستمر في المستقبل، وإن التغيرات يمكن أن تحدث في أي مستوى للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.. إن المبادئ المحاسبية المقبولة عمومـــاً بصورة عامة تتغير كرد على تغير الظروف الاقتصاديـــة والاجتماعيـــة، للمعرفـــة الجديدة والتكنولوجية الجديدة ولمتطلبات المستخدمين لمعلومات مالية أكثر خدمـــة، وإن الطبيعة المتحركة للمحاسبة المالية وقابليتها للتغير لتلبية تغير الظروف ، تجعلـــها قادرة على المحافظة على منفعة المعلومات المقدمة وزيادتها".

٥-بيان النظرية الأساسية للمحاسبة : ASOBAT

صدر هذا البيان عن مجمع المحاسبة الأميركي AAA في عام ١٩٦٦، وقـــد مثل تحولاً مهماً في أعمال المجمع المذكور، فقد كان هذا البيان وصفيـــاً ومعياريـــاً بطبيعته، عارضاً القواعد أو المداخل العامة لتسجيل العمليات وعرض القوائم المالية. ويرى البيان أن المحاسبة معنية بحاجات المستخدمين، لذلك فـــإن مجموعـــة مـــن

الأهداف التي تلبي هذه الحاجات تشكل خلفية نظرية المحاسبة، تعمل تحت هذه الأهداف وبما يحققها مجموعة من المعايير والإرشادات الداعمة لها، وقد انطلق البيان من أن المحاسبة تهدف إلى توفير المعلومات اللازمة لتحيق الأغراض التالية :

آ-اتخاذ قرارات تتعلق باستخدام الموارد المحددة، وتحديد الأهداف والغايات.

ب-توجيه الموارد الاقتصادية والبشرية في المنظمات والرقابة عليها بطريقة فعالة.

جـ-المحافظة على الموارد الواقعة تحت الحراسة والتقرير عنها.

د-الانسجام مع الوظائف الاجتماعية والرقابية، كالاهتمام بتقديم البيانات القابلة للتصديق للدوائر الضريبية والتخطيطية.

وقد ركز البيان معظم اهتمامه على المعايير التي تهدف إلى تقويم المحاسبة من خلال القوائم المالية بالدرجة الأولى هذه المعايير هي :

أ- المنفعة Relevance :

وتهدف إلى تقديم البيانات اللازمة لخدمة القرارات التي يتخذها المستخدمون المختلفون للقوائم المالية، وهي تنبع من تلبية الأهداف الأربعة التي سبق بيانها، بحيث يمكن أن ينظر إلى المنفعة على أنها المعيار الأول والقضية المهمة في المحاسبة، بسبب اختلاف الأطراف المستفيدة من القوائم المالية واختلاف الخلفيات الثقافية لهذه الأطراف.

ب- قابلية التحقق Verifiabilituy :

وهو مقابل للموضوعية، وهو بالتالي مظهر من مظاهر القياس، وأن اختيار نظام قياس كلي، يجب أن يعتمد عمله على المنفعة المتوخاة من البيانات المقدمة.

جـ- عدم التحيز Freedom from Bias :

نظراً لتعارض المصالح بين المستخدمين والإدارة، فإن الحاجة تدعو إلى ضمان عدم تحيز الإدارة أو المحاسب عند إعداد القوائم المالية.

د- الكمية Quantifiability

تبدو الكمية على أنها ذات صلة وثيقة بالنظرية العامة للقياس ، إذ أشار البيان إلى "أنه يمكن القول إن الاهتمام الأساسي إذا لم يكن الاهتمام الكل للمحاسبين هو في الكمية وفي البيانات الكمية".

كما عرض البيان خمسة إرشادات عامة هي :

آ- الملاءمة مع الاستخدام المتوقع.

ب-الإفصاح عن العلاقات ذات المغزى.

جـ-إدخال المعلومات المتعلقة بالبيئة.

د- توحيد الممارسة داخل وبين الوحدات المحاسبية.

هـ-الاستمرار في اتباع الممارسة نفسها عبر الزمن.

ويبدو واضحاً أن هذا البيان مثل نقطة تحول في أسلوب صياغة النظرية، إذ أقلع عن المصادرات والمبادئ والتفت إلى المعايير والأهداف،وكان له تأثير حاسم في دراسات أخرى أصدرها مجمع المحاسبين الأمريكيين كسلسلة الدراسات المحاسبية رقم ٤ وغيرها من الدراسات والبيانات المحاسبية التي صدرت لاحقاً،كالدراسة التي أعدها لجنة تريبلود، وبيانات مفاهيم المحاسبة المالية، حيث تم الخروج نهائياً عن القاعدة ٢٠٣ من قواعد السلوك المهني في مجمع المحاسبين الأمريكيين، والتي تشير إلى ضرورة تقيد العضو بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، حيث أخذ هذا المصطلح يخرج من التداول تدريجياً.

وقد عالجت بيانات مفاهيم المحاسبة المالية الأربعة، موضوعات تهدف إلى توضيح الإطار المفهومي لنظرية المحاسبة دون أن تشكل هذه المفاهيم مبادئ محاسبية مقبولة عموماً، وقد درست حالة المحاسبة ومداخل بناء نظريتها، والرأي السائد في هذه البيانات بأن الاختبار بين نظم القياس البديلة لم يتم حتى ذلك الوقت بسبب

تناقض المستخدمين وأهدافهم وحاجاتهم، وقد ركزت هذه البيانات على المنفعة التي تتعلق أساساً بالقدرة التنبؤية والتغذية الراجعة ضمن حدود الوقت المطلوب، بالإضافة إلى قابلية التصديق المعتمدة على النزاهة وقابلية التحقق.

وإذا كان مجمع المحاسبة الأمريكي AAA هو الجهة الأكثر اهتماماً بوضع نظرية للمحاسبة تعتمد على المنطق ، فقد أدرك منذ عام ١٩٧١ أنه لابد من دراسة الطريقة أو المنهج الذي يتم بموجبه اشتقاق المبادئ الأساسية للمحاسبة، وقد كان ذلك بمثابة اعتراف من المجتمع بأن عدم وجود نظرية متفق عليها بين المحاسبين ، إنما يعود إلى عدم صلاحية المنهج المتبع (Keller and zeff P.43).

وفي البيان الرابع الذي أصدره المجمع المذكور في عام ١٩٧٧ تحت عنوان نظرية المحاسبة ومدى قبول هذه النظرية (Hakansson. PP.717-724) أوضح البيان المذكور أنه لا يحاول وضع نظرية مقبولة دولياً، بل هو تقرير حول تلك النظرية ومدى قبولها... وأوضح التناقض القائم بين النظريات المتعلقة بالتقارير الخارجية من حيث اعتمادها وجهة نظر مستخدم المعلومات أم معدها.

وأوضح البيان المذكور أن أهم صعوبة في طريق وضع نظرية للمحاسبة هو الاعتماد على الإقناع المنطقي وليس على المنطق التجريبي، إذ مهما يكن النموذج النظري فإن فروضه يجب أن تكون عرضة للتجريب.

وقد صنف هذا البيان المناهج المختلفة لبناء نظرية المحاسبة كمايلي :

١-مناهج تقليدية ضمن إطار المدخل المعياري الموجه أساساً إلى السوق المالي ويهدف أساساً إلى قياس الدخل والثروة، مما يؤدي إلى بحث نماذج القياس البديلة كالتكلفة التاريخية والتكلفة الجارية، وأثر ذلك على دخل المشروع وثروته.

٢-منهج اتخاذ القرارات، وهنا يتم التركيز على احتياجات مستخدمي التقارير المالية من حيث طبيعة المعلومات التي يحتاجون إليها وقدرتهم على تشغيل واستخدام المعلومات، وهذا ما يجعل هذا المدخل يتجاوز المدخل المعياري التقليدي بافتراض:

أ-وجود نماذج قرارات مختلفة على المحاسبة تلبية احتياجاتها.

ب- التأثير بسلوك متخذي القرار.

٣- اقتصاد المعلومات على أساس افتراض أن المعلومات ما هي إلا سلعة اقتصادية لها تكلفة وتقدم منافع محددة.

تمرينات

١-ابتدأ مخلص أعماله عن طريق تخصيص ١٠٠٠٠٠ وضعها في المصرف واستأجر محلاً بإيجار سنوي مقداره ١٢٠٠٠ وقد بلغت مشترياته خلال العام ١٠٠٠٠٠٠ كما بلغ رصيد الموردين في نهاية العام ١٢٠٠٠٠ كما قدرت بضاعة آخر المدة بسعر التكلفة بمبلغ ١٨٠٠٠٠، كما تقدر نسبة أرباحه ٢٥% من ثمن البيع، فلما كان مخلص يطبق طريقة القيد المزدوج المطلوب:

١-استخراج رصيد النقدية في نهاية العام ومدى الحماية التي تقدمها طريقة القيد المزدوج للنقود.

٢-مدى الحماية التي تقدمها طريقة القيد المزدوج للبضاعة في ظل الجرد الدوري.

٣-مدى الحماية التي تقدمها طريقة القيد المزدوج للبضاعة في ظل الجرد المستمر.

٤-إعداد الميزانية العمومية في نهاية العام بافتراض المبيعات النقدية.

٥-بافتراض أن مخلصاً لم يدفع من إيجار المحل إلا ستة أشهر، وأن المصروفات العمومية المدفوعة بلغت١٦٠٠٠ وأن رصيد المدينين في نهاية العام بلغ ٢٠٠٠٠٠. قارن بين الربح على أساس الاستحقاق والربح على الأساس النقدي واعرض قائمة التدفقات النقدية.

٢-إن أول من استخدم المحاسبة:

آ-العرب المسلمون.	ب-البابليون.
جـ-الفراعنة.	د-الهنود.

٣-من أهم عوامل تطور المحاسبة:

آ-اختراع الكتابة.	ب-اختراع الأرقام السداسية.
جـ-اختراع الصفر.	د-شريعة حمورابي.

٤-إن الحساب الذي استخدم لتكريس توازن الميزانية هو:

آ-حساب الصندوق. ب-حساب البنك.

جـ-حساب البضاعة. د-حساب حقوق الملكية.

٥-إن استخدام قائمة الدخل كان يعني بالضرورة:

آ-إلغاء الحسابات الختامية. ب-إلغاء حساب المتاجرة.

جـ-استخدام محاسبة التكاليف. د-إلغاء الجرد الدوري.

٦-إن استخدام محاسبة التكاليف في بدايتها كانت:

آ-مندمجة مع الحسابات المالية. ب-إحصائية.

جـ-منفصلة عن الحسابات المالية. د-تستهدف الرقابة.

٧-ناقش أسباب رفض APB للسلسلة الثالثة ARS3 التي قدمها سبروزوومومنيتز.

٨-ناقش إلى أي مدى ترى أن المحاسبة تتفق مع المنهج التاريخي.

٩-من أهم فلاسفة التاريخ المعاصرين:

آ-برتراند راسل. ب-كارل ماركس.

جـ-ماكس فيبر. د-لجنة إجراءات المحاسبة.

الفصل الثاني

الطبيعة العلمية للمحاسبة

يهدف هذا الفصل إلى :

١-عرض طبيعة العلم.

٢-اتجاهات المعرفة الفنية في المحاسبة.

٣- اتجاهات المعرفة العلمية في المحاسبة.

٤-مستويات المعرفة العلمية في المحاسبة.

٥-الحاجة إلى نظرية المحاسبة.

٦-طبيعة نظرية المحاسبة.

٧-المداخل المعاصرة لبناء نظرية المحاسبة.

- **مقدمة:**

يمكن تقسيم آراء المهتمين بالمحاسبة حول طبيعتها العلمية إلى ثلاثة اتجاهات رئيسة:

الاتجاه الأول: يعد أصحاب هذا الاتجاه أن المحاسبة هي فن من الفنون يخدم إجراءات التطبيق العلمي (Bierman P3) ويعارضون عدها علماً له مجاله وأهدافه وفروضه ومفاهيمه ومبادئه.

لذلك فهم يرون أن البحث النظري في فلسفة المحاسبة، ما هو إلا مضيعة للوقت، ولا يفيد في تطوير المحاسبة، لاعتقادهم أن تطورها يتم بفعل عوامل اقتصادية وقانونية وإدارية لا تملك المحاسبة إلا أن تلبي حاجاتها، وأن مبادئ المحاسبة ما هي إلا تعليمات للممارسة العملية السائدة في محلة من المراحل.

الاتجاه الثاني: يمثله أصحاب الرأي القائل إن المحاسبة علم يتكون من مستويات متعددة من التجريدات والتعميمات، وأنه لابد من متابعة البحث من أجل تطوير نظرية المحاسبة (Chmbers P37).

الاتجا، الثالث: وهو الذي يأخذ موقفاً وسطاً بين الاتجاهين السابقين، حيث يرى بعض المحاسبين أن المحاسبة فن وعلم بآن واحد .

وفي الواقع، لايمكن الفصل بين العلم والفن -في المنظور التاريخي لتطور العلوم-فكل علم ولد من فن مقابل له،وإن القول إن مجالاً من مجالات المعرفة علم، فإن ذلك لا يعني القضاء على الإبداع الفني الذي يسهم في تطوير العلم في المستقبل، وأن المحاسبة قد ولدت نتيجة الفن والممارسة العلمية، وقد تطورت تاريخياً كما مر معنا في الفصل السابق نتيجة الممارسة العلمية، ولكن هذا لا ينفي أبداً عدها في الوقت الحاضر علماً مستقلاً، ولإثبات الطبيعة العلمية للمحاسبة وتحديد مستوى تطويرها العلمي لابد من الرجوع إلى المنطق ونظرية المعرفة.

فقد نشأت جميع العلوم في أحضان الفلسفة، وقد أخذت العلوم طريقها إلى الاستقلال عن الفلسفة بما يتناسب مع درجات التقدم الاجتماعي والحاجات المختلفة للتطبيق العلمي، فقد ولد علم الهندسة في المساحة، وعلم الميكانيك من صناعة الآلات، وعلم التشريح من الطب، وعلم المحاسبة من الرياضيات.

على أن الهالة الكبيرة التي أحاطت بمفهوم العلم عبر العصور، جعلت تعريف العلم مليئاً بالالتباس والخلافات في وجهات النظر، فمنهم من عد الفلسفة علماً، ومنهم من عد الدين علماً أو علوماً، كإعطاء عناوين لكتب تبحث في هذه الأمور كإحياء علوم الدين، وعد آخرون أن الميتافيزيقا وما ماثلها من الماورائيات التي لا تمت إلى العلم بصلة.

ويعود السبب في ذلك إلى المنطلق الذي ينطلق منه واضع التعريف فأصحاب المدارس العقلية يرون بأن العلم يقدم حقائق مطلقة ومُثُلاً عليا وقيماً تقدم الخير للإنسانية أما أصحاب المدارس التجريبية فيعتقدون بأن العلم هو الذي يستند إلى التجربة العملية، ويقدم خدمة محققة للإنسانية، لأنها معززة بالبحث والاختبار، دون الاكتفاء بالتأمل الفلسفي، وإن تطور التجربة العملية لتلبي حاجات الحضارة الإنسانية المتنامية ، جعل مجالات معرفية جديدة تخرج من رحم مجالات أخرى وتشق طريقها المستقل، فحين وضع Paton محاولته الأولى لنظرية المحاسبة بذل مجهوداً كبيراً لتحرير المحاسبة من علم الاقتصاد في عام ١٩١٦، وكانت نظريته تلك تشمل جميع فروع المحاسبة، إلا أن Mautz and Sharaf في عام ١٩٦١ عندما وضعا أول محاولة نظرية لمراجعة الحسابات بينا أن علاقة المراجعة بالمحاسبة ليست علاقة الابن بأبيه بل هي علاقة زملاء.

-تحديد مستوى المعرفة المحاسبية:

يمكن تقسيم مراحل تطور العلم واستقلاله-بالاعتماد على المنهج التجريبي-

إلى المراحل الأربع التالية:

-الوصف والتحليل.

-التفسير.

-التنبوء.

-وضع النظرية.

وسنقوم فيما يلي بعرض المقصود بكل مرحلة من المراحل السابقة بشكل عـام، وفي المحاسبة بشكل خاص.

أولاً-مرحلة الوصف والتحليل:

يقصد بالوصف تحليل مجال الدراسة وتمييزه عن المجالات الأخرى، حيث يتم تحليله إلى مجموعة من المفاهيم الأساسية، ثم يقوم بالإجابة عن الأسئلة كيف وكم (مما يتيح تشكيل قاعدة أولية للتفسير).

فحين يتعلم الفلاح استخدام الأسمدة لزيادة محصولة، فهو يعرف كيف يستخدم هذه الأسمدة والكميات المستخدمة، إلا أنه لا يعرف لماذا يؤدي استخدام الأسمدة إلى زيادة الإنتاج.

وحين يتعلم المرء سياقة السيارة فهو يتعلم كيفية تحريك السيارة وتوجيهها، لكنه لا يعرف كيف يدور محرك السيارة بمجرد تدوير المفتاح ولا يعرف العلاقة بين الطاقة الكهربائية والطاقة الحركية من خلال دوران المحرك، وأكثر من ذلك فإنه لا يقوى على إصلاح هذه السيارة إذا توقفت لأنه لا يتمكن من الإجابة على السؤال لماذا؟

كانت المحاسبة حتى فترة قريبة نسبياً تعنى بإجراءات التطبيق العملي دون الاهتمام بمفاهيم محاسبية محددة المضمون، كما لم تكن توجد دراسات تحاول تفسير تلك الإجراءات أو نقدها، ولكن منذ الثلاثينيات في هذا القرن جرت عدة

محاولات جادة من أجل تحديد مضامين المفاهيم والمصطلحات المحاسبية بهدف إيجاد لغة محاسبية تشكل أساساً لنقل الأفكار دون إساءة الفهم. فقد شكل المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين لجنة المصطلحات المحاسبية لتلك الغاية ، كما أجريت العديد من الدراسات الميدانية من أجل تشخيص بعض المشكلات المحاسبية وتحديد الإجراءات المحاسبية المتبعة من أجل تشخيص بعض المشكلات المحاسبية المتبعة لحلها، هذا بالإضافة إلى جهود أخرى، مما جعل المحاسبة تتجاوز مرحلة الوصف والتحليل وتتأهل للمرحلة التالية من مستويات المعرفة العلمية.

ثانياً–مرحلة التفسير:

يتم في هذه المرحلة الإجابة على الأسئلة المطروحة لماذا وكيف وكم ، وإن محاولة الإجابة عن هذه الأسئلة ترمي إلى تحديد الأسباب،وتقديم تفسير لإثبات أو نفي وقوع حدث أو ظاهرة معينة (Hemple P.334)، وترمي بالتالي إلى تحديد نتيجة البحث العلمي –القانون العلم–في شكل رموز ودلالات رياضية، ويتم ذلك بوضع تفسير أولي للظاهرة موضوع البحث، وهذا يعد إضافة إلى المعرفة الإنسانية التي عن طريقها يبرر العلم نفسه، وإن الرغبة في التفسير هي التي تشتق العلم (Sommerville. P.99).

اضطر المحاسبون إلى تفسير اتباعهم لطريقة أو إجراء محاسبي دون آخر، من أجل جعل قراءة القوائم المالية أقرب إلى حقيقة الوضع ، كما أصبح من الضروري للمحاسب أن يضع المعلومات التفسيرية على متن القوائم المالية على شكل ملاحظات أو قيود نظامية، لعدم فسح المجال أمام قراء القوائم لاتهامه بالغش والتضليل.

أما من الناحية النظرية فقد اتجه كتاب المحاسبة منذ بدايات القرن الماضي إلى تفسير إجراءات الممارسة العملية وتبريرها، فوضعوا عدة نظريات أهمها نظرية

الملكية المشتركة ونظرية الشخصية المعنوية ونظرية الأموال المخصصة، وذلك لتفسير الإجراءات المحاسبية في المشروعات الفردية وشـــركات التضـــامن وفي شـــركات الأموال وفي الإدارات الحكومية. وقد تطورت تلك الدراسات النظرية إلى محاولـــة وضع المبادئ أو المصادرات لتفسير الممارسة الجارية كفرض اســـتمرار المشـــروع وفرض ثبات وحدة القياس النقدي، كما اشتقوا من هذه الفروض مبادئ علميـــة ساهمت في تبرير الكثير من إجراءات الممارسة الجارية، وقد رأينا أن بيتون وضـــع ست مبادئ عامة (مصادرات) لصياغة نظرية متكاملة للمحاسبة منذ بدايات القـرن الماضي.

وقد واكبت الدراسات التفسيرية في المحاسبة المشكلات العملية التي واجهـها المحاسبون، وحاولت المنظمات المهنية وصف تلك المشكلات وتفســـير المعالجـــات البديلة والتوصية بالبديل المناسب.

كما تصدى منظرو المحاسبةإلى وضع نظريات ووضع المبادئ أو المصادرات التي تفسر إجراءات التطبيق العملي وتضع الحلول المطلوبة لتفي بالمتطلبات الـــتي تطرحها الظروف المستجدة، وحين لحظ هؤلاء المنظـــرون تعـــدد المســـتخدمين وتضارب مصالحهم وعدم وفاء الإطار النظري بمتطلبات المجتمع المالي، قاموا بنقـــد نظرياتهم وحاولوا بناء مداخل جديدة أكثر حداثة، وإذا دل هذا الجدل الساخن بين مدارس المنظرين واتجاهاتهم في مجال المحاسبة على شيء،إنما يدل على حيوية المحاسبة، وتجددها المستمر لتلعب الدور المعول عليها اقتصادياً واجتماعياً.

ثالثاً–مرحلة التنبؤ:

وتأتي هذه المرحلة بعد تراكم المعرفة الوصفية وتفسيرها مما يتيح إمكان التنبؤ واتخاذ القرارات التي ستؤثر بدورها بالمستقبل (Nagel,PP.4-5)، وينـــزع التفسير العلمي إلى تشكل العلاقات الوظيفية بين المفاهيم، بما يفيد التعبير عن تلـــك

العلاقات بلغة كمية، ويسمح بإصدار تنبؤات أكثر دقة ، وذلك عن طريق دراسة اقتران وجود تلك الظواهر مع بعضها بعضاً ، وبالتالي الحكم بتفسير ظاهرة ما نتيجة تغير الأخرى.

وقد تطور مفهوم التنبؤ من التكرار الحتمي المطلق إلى مفهوم التنبؤ الاحتمالي الذي يهتم بالمجاميع معتمداً على قانون الأعداد الكبيرة، الذي يهتم باتجاهات المجال، دون وضع الانحرافات الفردية في الحسبان، ويؤدي بنا الأخذ بهذا المفهوم المتطور للتنبؤ إلى القول إن العلوم الاجتماعية تقدم تنبؤاً احتمالياً كباقي العلوم الطبيعية، مع اختلاف درجة الثقة في احتمالات كل نوع من أنواع التنبؤ.

أما على صعيد المحاسبة فيرفض الكثير من كتاب المحاسبة التقلديين الفكرة ، القائلة إن المحاسبة تقدم التنبؤات، منطلقين من أن المحاسبة تهتم بالماضي فقط.

ولا شك أن المحاسبة تسجل أحداثاً وقعت بالفعل، ولكن المعلومات المحاسبية يستفاد منها أساساً من اجل اتخاذ القرارات التي ستؤثر بالمستقبل.

ومن الجدير بالذكر أن اعتماد المشروعات المختلفة على التخطيط ، جعل الموازنة التخطيطية هي الأداة المحاسبية التي تلجا إليها الإدارة للتنبؤ حول نشاطاتها في المستقبل، ومحاسبة المستويات الإدارية على أساسها.

إضافة إلى ذلك فقد اتجهت بعض الشركات الأميركية الكبرى مؤخراً إلى نشر التنبؤات عن أرباحها المستقبلية، وقد سمحت بورصة الأوراق المالية في أمريكا بنشر مثل تلك التنبؤات (Carless and Norgard. P.17).

ومع ذلك فإن بحوث العمليات والنماذج الكمية الأخرى ، تقتحم التنبؤ بالمستقبل من خلال الأرقام المحاسبية الماضية، وإن الأرقام المحاسبية تمثل مرشداً مهماً للمحللين للتنبؤ في مستقبل المشروع في المستقبل. وإذا كان علم الرياضيات من

أقدم العلوم وأكثرها رسوخا، فإنه يتنبأ بمصير ظاهرة تقترن مع ظاهرة أخرى بعلاقة تابعية، بحيث تتغير الثانية إذا تغيرت الأولى.

وقد تمكنت الرياضيات من تحقيق إنجازات عظيمة من خلال تطوير العلاقات الرياضية، فبناء على هذه العلاقات شيد الفراعنة أهرام مصر، وحققت الهندسة المستوية تقدما عظيما من خلال ما شيدته البشرية من أبنية وجسور وسدود، كما حققت نظرية الاحتمالات إنجازات هائلة أدت إلى تطوير نظرية القرارات التنبؤية، حتى أصبح استخدام النماذج الكمية في أي مجال من مجالات المعرفة، مؤشرا على الطابع العلمي لهذا المجال، وقد بدأت المحاسبة في الدخول في مصافي العلوم منذ أن اعتمدت على طريقة القيد المزدوج التي طورها الإيطاليون في القرن الخامس عشر كما رأينا.

ويعتقد الاقتصاديون النقديون المعاصرون أن القرار الاقتصادي هو قرار تنبؤي ذو تأثير بسلوك الناس بناء على العلاقة بين بعض المتغيرات الاقتصادية المعروفة كمعدلات الفائدة (Friedman P.17) والاستثمار، أو الإنتاج والبطالة، أو معدلات الضرائب على الأرباح والاستثمار، أو معدلات ضريبة القيمة المضافة والاستهلاك، فكلما ازدادت معدلات الفائدة أو معدلات الضرائب على الأرباح انخفضت معدلات الاستثمار ، وكلما انخفضت معدلات الفائدة أو معدلات الضرائب ازداد الإقبال على الاستثمار في المجتمع، وهذا ما دفع الكثير من الحكومات في العقود الأخيرة إلى اللجوء إلى مثل هذه السياسات لجذب الاستثمارات وتطوير جهاز الإنتاج والتخفيف من البطالة التي يواجهها الاقتصاد العالمي ، لكن تخفيض الإنفاق الحكومي على مشروعات النفع العام بسبب نقص واردات الحكومة من الضرائب يؤدي إلى تردي الأحوال المعيشية للطبقات الفقيرة بسبب ضعف مستوى الخدمات الحكومية، وإلى زيادة البطالة بسبب عدم توافر

فرص عمل جديدة في مشروعات الخدمات الحكومية العامة، وكذلك فإن زيـادة الضريبة على القيمة المضافة أو على المبيعات كما يشاء البعض أن يسميها قد تؤدي إلى نقص الطلب على السلع الاستهلاكية بأنواعها المختلفة، وهذا ما يؤثـر على الإنتاج المحلي وبالتالي يؤدي إلى تخفيض الاستثمار ... الخ، وهكذا فإننا نجـد أن التوفيق بين هذه العلاقات الاقتصادية المتناقضة يمثل محددات السياسة الاقتصادية التي تفترض أن القرارات السياسية ذات تأثير مباشر يمكن التنبؤ به والاعتماد عليه، وقد نجحت النظريات النقدية إلى حد كبير إلى درجة يمكن القول إنها النظريات السائدة في كافة الاقتصاديات المتقدمة في الوقت الحاضر.

رابعا–وضع النظرية :

يؤدي تراكم التفسير العلمي في نواحي العلوم المختلفة إلى تنظيـم هـذا التفسير عن طريق وضع النظرية ودون النظرية تبقى المعارف التفسيرية دون إطـار يربط بينها وينسقها، على شكل هيكل متكامل، ويشكل وضع النظرية قفزة نوعية بالمعرفة التفسيرية يقدم للعلم طاقات جديدة لم تكن موجودة قبل وضع النظرية.

تتجلى نزعة العلم نحو النضج في وضع نظريته التي توحي بوصول ذلـك العلم إلى مرحلة البحث العلمي الأكاديمي وتنسيق قضاياه في نظام منطقـي، بغيـة تفسير تلك القضايا وشرحها واستخدامها في التنبؤ، وعلى ذلك يمكـن تعريـف النظرية كمايلي :

"النظرية هي مجموعة من المفاهيم والتعاريف والقضايا المترابطة الـتي تـبرز نظـرة منتظمة للظواهر عن طريق تحديد العلاقات بين المتغيرات بهدف شـرح الظواهـر والتنبؤ فيها" (Kerlinger. P11).

والواقع أن تفحص الإطار الفكري للمحاسبة في الوقت الحاضر يشـير إلى أن هذا الإطار يتضمن مجموعة من المبادئ والمفاهيم والمصـادرات والافتراضـات

والفروض مثل : مفهوم الشخصية المعنوية أو الوحدة المحاسبية ، وحـدة القيـاس النقدي، الاستمرار، التكلفة، التحقق، الثبات أو استمرار تطبيق المبادئ المحاسـبية خلال الفترات المحاسبية المتعاقبة، الأساس النقدي، أساس الاسـتحقاق، الأهميـة النسبية، الإفصاح، الدورية، مقابلة الإيرادات بالنفقات، التكلفة أو السوق أيـهما أقل، القيد المزدوج، قابلية المقارنة، والموضوعية وغيرها.

ويتضح مما ذكر اختلاف المسميات المعطاة لهذه المكونات،كالفرض،المبدأ، الافتراض، المفهوم، القاعدة، السياسة والمعيار، بحيث كلما يتفق الكتاب علي معنـى واحد أو تسمية واحدة لأي منها فالبعض يسمي القيد المزدوج مبدأ والبعض يسميه طريقة والبعض يسميه نظام أو عرف أو منهج، ويعرف البعض الاستمرار بأنه بقـاء الوحدة المحاسبية في مزاولة أعمالها إلى الأبد، في حين يرى آخرون أن المقصود منـه هو أن حياة المنشأة أطول من حياة أي أصل تمتلكه في الوقت الحالي ويرى البعـض الآخر بأن المقصود هو استمرار نمط الملكية القائم والشكل القانوني للمنشأة على ما هو عليه في الوقت الحاضر (الشيرازي ص ٣٠) وإن عدم وضـوح معـاني هـذه المصطلحات السائدة في أدبيات المحاسبة يجعل الحاجة إلى نظريـة متكاملـة أكـثر إلحاحا.

ومن الطبيعي أن يؤدي ذلك إلى وجود ممارسات متعارضة تؤدي إلى نتائج يشوه المقارنة، فالقائلون بتطبيق مبدأ التكلفة التاريخي ينادون بتطبيق هـذا المبـدأ باستمرار حتى ولو كان سعر السوق يقل عن سعر التكلفة، وذلك حرصـا علـى سلامة المقارنة بين الفترات المحاسبية المختلفة، إذ إن أرباح المنشأة لا تقاس بشـكل دقيق إلا بعد تصفيتها وبيعها ولو احتاج هذا الأمر إلى عشرات السنين، ولما كـان القياس الدوري قياساً مؤقتاً محدداً بعدد من المحددات ليس أقلها تغير القوة الشـرائية للنقود، فإن المحافظة على التكلفة التاريخية في جميع الأحوال يحافظ على موضوعيـة

القياس وقابليته للمقارنة وقابليته للتحقق بالاستناد إلى دليل موضوعي يمثل المستند الذي يمثل ظروف الشراء وأهمها السعر، بينما يفهم البعض الاستمرار على أنه استمرار المنشأة بتطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما والتي تفيد بتطبيق التكلفة أو السوق باستمرار، حتى ولو كان السعر السائد في السوق أقل من التكلفة في فترة محاسبية وأكثر من التكلفة في عام آخر، دون الوقوف عند أثر تعديل نظام القياس على صافي الأرباح، فلو كان سعر السوق في أحد الأعوام يقل عن ثمن التكلفة بمبلغ ١٠٠٠٠ مثلا فإن الأخذ بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموما يؤدي إلى تخفيض الربح بمبلغ ١٠٠٠٠ عن اعتماد أساس التكلفة التاريخية، وإن نقص الربح لا يعود إلى نشاط المنشأة بل يعود إلى اختلاف نظام القياس من التكلفة إلى GAAP لذا فإن البعض يرى المحافظة على التكلفة التاريخية في مرحلة المتاجرة عن طريق تقويم بضاعة آخر المدة بثمن التكلفة، ثم تشكيل مخصص هبوط أسعار المخزون بمبلغ ١٠٠٠٠ فنحصل على ربح صافٍ ينسجم مع GAAP وربح مجمل ينسجم مع التكلفة، ولابد من الإشارة إلى أن استخدام قائمة التكاليف وإلغاء الحسابات الختامية ومنها حساب المتاجرة واعتماد GAAP على تقويم المخزون السلعي بأقل السعرين جعل هذا الرأي يتراجع من أدبيات المحاسبة المعاصرة.

ويتعارض مبدأ التكلفة التاريخية مرة أخرى مع مبدأ الحيطة والحذر بالنسبة للأصول طويلة الأجل (الأصول الثابتة)، حيث يقضي مبدأ التكلفة أن تسجل الأصول طويلة الأجل بثمن التكلفة دون النظر إلى انخفاض أو ارتفاع سعر السوق عن ثمن التكلفة، إذ إن الهدف من حيازة مثل هذه الأصول هو استخدامها في العمليات الإنتاجية للمنشأة وليس بيعها على الحالة نفسها التي تم شراؤها بموجبها، ولما كانت مثل هذه الأصول تشترى لهذا الغرض فإن تكلفتها تستهلك على فترة استخدامها، دون القبول بإعادة تقويمها وإظهارها بالقيمة السوقية العادلة، وخاصة

إذا كانت هذه القيمة تقل عن ثمن التكلفة انسجاما مع مبدأ الحيطة والحذر الـــذي يعبر عنه الـــ GAAP من خلال SFAS115 الصادر عن FASB الذي قضـــى بتخفيض قيمة الأصول عن تكلفتها التاريخية، وقد عبر المعيار الدولي ٣٦ عن ذلـــك حين نص على ضرورة تقييم مبلغ الأصل القابل للاسترداد عند وجود دليل علـــى احتمال انخفاض قيمة الأصل، وذلك على أساس الاعتراف بالخسارة الناجمة عـــن الفرق بين المبلغ المرحل للأصل (تكلفته الدفترية) وقيمة الاسترداد، وتقاس قيمـــة الاسترداد على أساس صافي القيمة البيعية التي يمكن الحصول عليها من بيع الأصـــل في عملية تجارية بحتة بين أطراف مطلعة وراغبة بعد خصم مصاريف البيع والتوزيـــع المباشرة أو المتغيرة، ويمكن حساب قيمة الاسترداد على أســـاس القيمـــة الحاليـــة للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة التي لا يمكن الحصول عليها مـــن الاســـتخدام المستمر للأصل في المنشأة مع أخذ قيمة النفاية -إذا وجدت-بالاعتبار(IAS 32)، ولعل من عوامل قصور الإطار الفكري الحالي هو جود ممارسات متباينة ومقبولـــة من GAAP أو المعايير الدولية، ومن أمثلة ذلك طرق صرف المخـــزون الســـلعي كالوارد أولا يصرف أولا FiFo أو الـــوارد أولا أخـــيرا صـــادر أولا LiFo أو المتوسط البسيط أو المتوسط المرجح ، وهي كلها تدور في فلك التكلفة التاريخيـــة ، وهي مقبولة بصورة عامة على الرغم من أن GAAP والمعايير الدوليـــة فضلـــت تطبيق FiFo في العقد الأخير من القرن الماضي بسبب الكساد الاقتصادي الـــذي خيم على الاقتصاد العالمي في تلك المرحلة على أساس أن تطبيق FiFo يـــؤدي إلى تقويم مخزون آخر المدة بالأسعار الأقدم، مما يؤدي إلى تخفيض الأرباح، لكن المعيـــار الدولي الثاني قبل بالمتوسط الموزون في الوقت نفسه ، وإن التطبيق العملي يشـــير إلى خروج كثير من المنشآت عن هذه التوصيات، مما يؤدي إلى تضارب النتائج وعـــدم إمكانية الاعتماد على المقارنات، وما يقال عن المخـــزون الســـلعي يقـــال عـــن

الاستهلاك وطرقه المتعددة كالقسط الثابت والمتناقص والمتزايد والاستنفاذ وعدد سنوات الاستخدام والاستهلاك المعجل، وكل طريقة من هذه الطرق تترك آثارها على الأرباح وتؤدي إلى المساس بالمقارنات إذا كانت مشروعات أخرى أو دورات أخرى تطبق طرقاً مختلفة، ويذكر أن شركة بريتش بتروليوم BP قد سجلت في بورصة نيويورك من أجل تداول أسهمها في تلك البورصة، مما اضطرها إلى إعادة عرض قوائمها المالية بالانسجام مع التعليمات الصادرة عن بورصة نيويورك NYSE وخاصة ما يتعلق بتطبيق طريقة المجهودات الناجحة SE بدلا من طريقة FC التي كانت تطبقها الشركة وهي طريقة مقبولة من GAAP أسوة بالطريقة الأولى، وقد أدى ذلك إلى تخفيض أرباح BP إلى الثلث وهذا يظهر الحاجة إلى إعادة النظر بالبيانات المعدة على أساس GAAP لكي تصبح صالحة للمقارنة.

ولاشك أن هذا التباين في الممارسة العملية ، والتشتت في الأسس النظرية، يدفع إلى الاستنتاج بأن نظرية المحاسبة ، كما تطرح الآن ، مازالت غير قادرة على النهوض بالمسؤولية المطلوبة، وهذا ما يجعل المجتمع المالي والباحثين في المحاسبة يلحون على ضرورة إيجاد نظرية للمحاسبة تقدم الأساس المنطقي الراسخ الذي يحل المشاكل ويزيل التناقضات ، وإن مراجعة الاتجاهات المختلفة في أدبيات المحاسبة المعاصرة يجعلنا نلتمس اتجاهين اثنين : الأول تمثله الإدارة بما لها من مصالح تلقي بظلالها على القياس والإفصاح في المحاسبة، وهو امتداد لشعور الإدارة بأن لها اتخاذ ما شاءت من قرارات أو رسم ما تراه من سياسات إدارية مختلفة من شأنها أن تعرض صورة للمنشأة التي تقودها بشكل أكثر ملاءمة، فقد يكون من مصلحة الإدارة تخفيض الربح في سنة من السنوات عما هو في ظل السياسات المحاسبية المتبعة، وإن وسائلها إلى ذلك كثيرة فقد تخفض قيمة المخزون السلعي عن طريق التسعير أو إجراءات التقويم المختلفة، أو تزيد من مصروفات الاستهلاك أو مما

يؤدي إلى تخفيض القيمة الصافية للأصول الثابتة، أو أنهـا تغـالي في الالتزامـات وتشكل المزيد من المخصصات المتعلقة بمسموحات الديون المشكوك بتحصيلـها أو المنازعات المثارة ضد المنشأة أو تسجيل بعض النفقات العائدة للعام القادم في العـام الحالي، أو تأجيل الاعتراف ببعض الإيرادات والأرباح إلى العام القـادم كشـحن المبيعات المتعلقة بالأيام الأخيرة وعدم تسجيل فواتير المبيعات الخاصـة بهـا إلا في الأيام الأولى من العام القادم.. الخ، وإن نجاح الإدارة في تخفيض الأرباح يمكنها من تشكيل احتياطات سرية تتمثل في إظهار أصولها بأقل من قيمتها كالمباني والأصول الثابتة المادية والمعنوية الأخرى، أو إظهار التزاماتها بأعلى مـن قيمتـها الفعليـة، ولاشك أن اللجوء إلى سياسة تخفيض الأرباح وإظهار احتياطات سرية من شـأنه الابتعاد نسبيا عن موضوعية القياس، إلا أن مخاطرة تخفيض الأربـاح مـن شـأنها التهرب من دفع الضريبة بمعدلات عالية، وخاصة إذا كانت معـدلات الضرائـب السائدة ذات طبيعة تصاعدية، وقد يكون من مصلحة الإدارة نقل جزء من الأرباح التي تحققت هذا العام إلى العام القادم، لخلق نوع من الاستقرار في أرباح المنشـأة وأسعار أسهمها.. الخ، ومهما تكن دوافع هذه السياسة فليس لها مخاطر على إفلاس المنشأة وهي تتفق مع الحيطة والحذر الذي يرحب بها مدقق الحسابات عـادة. إلا أن مصلحة الإدارة قد تدفعها إلى سياسة أكثر خطورة تتمثل في إظهار أرباح وهميـة تخالف الواقع، إذ من شأن هذه السياسة أن تحافظ على سمعة الإدارة التي تنـهار إذا حقق المشروع خسائر، وتنهار انهيارا مطلقا إذا أفلس ذلك المشروع، وإن الأمـل الوحيد الذي يراود الإدارة هو تأجيل إظهار الخسائر وإظهار أرباح وهمية واللجـوء إلى الاقتراض أو زيادة رأس المال الذي يمد الإدارة بالمال اللازم لتجاوز الأزمات لذا فإن الإدارة قد تلجأ إلى تقويم المخزون بسعر التكلفة رغم انخفاض سعر السوق، أو تخفيض أعباء الاستهلاك أو عدم الاعتراف ببعض الالتزامات الناتجة عن منازعـات

مع الأطراف الأخرى ، وهي بحاجة إلى تقرير مراجع (مدقق) الحسابات لا يشير إلى مثل هذه التجاوزات، ولعل أهم الأحداث في هذا الصدد هو إفلاس شركة ENRON في الولايات المتحدة الأمريكية التي حاولت درء الإفلاس، عن طريق حذف بعض الالتزامات الهامة، هذا الإفلاس الذي أدى بدوره إلى إفلاس Arther Andersen التي كانت أكبر منشأة محاسبة في العالم عند إفلاسها في علم ٢٠٠٢، مما أدى إلى جعل الخمسة الكبار في عالم المحاسبة أربعة فقط، كما أدى إلى صدور قوانين تعزز استقلال مراجع الحسابات ، وتنزل عقوبات بحق المدراء الذين ينشرون بيانات مضللة، وقد تمثل GAAP مظلة واسعة تسمح بمثل هذه التجاوزات كالتغاضي عن سعر السوق في تقويم المخزون،أو تغيير طريقة الاستهلاك أو الانتقال من FiFo إلى المتوسط في صرف المخزون. وقد تلجأ الإدارة إلى تجاوزات تتضمن الغش والتلاعب كالتلاعب بكميات المخزون أو التغاضي عن بعض الالتزامات، وقد تبرر الإدارة اتباع مثل هذه السياسات في أنها تهدف إلى خدمة مصلحة المشروع، وأن عناصر الإدارة لم تحقق مصلحة خاصة من وراء تنفيذها ، وقد تتضمن هذه التجاوزات مصالح الإدارة إذا كانت مكافأة مجلس الإدارة مثلا ترتبط بتحقيق الأرباح أو بمقدار هذه الأرباح، فتعمل الإدارة عندئذ على التغاضي عن بعض الالتزامات أو تأجيل الاعتراف بها، أو تخفيض النفقات بشكل فعلي للحصول على هذه المكافأة، وإن الأخذ بهذا الاتجاه من شأنه أن يضع المحاسبة أمام مجموعة من السياسات الإدارية التي من شأنها عرض وضع المشروع بشكل تراه الإدارة مناسباً.

أما الاتجاه الثاني فهو يمثل موقف المجتمع المالي متمثلا بهيئة الأوراق المالية، ومهنة المحاسبة القانونية التي من شأنها تمثيل مصلحة المجتمع المالي الذي يضم المساهمين والمقرضين وغيرهم، ومن مصلحة هذا الاتجاه تقيد الشركات المنتجة

للقوائم المالية بأسس أو معايير موحدة للقياس والإفصاح التـــام عـــن السياســـات المستخدمة لحماية مصلحة المجتمع المالي في بيئـــة مشـــحونة بـــالغش والتلاعـــب والاحتيال المالي ، لذا فهي تدفع باتجاه الحد من نفوذ الإدارة وجعل القياس المحاسـبي أكثر قابلية للمقارنة لذا نجد السوق المالي يصدر تعليمات معينة أهمها التقيد بمعايـــير المحاسبة المعتمدة وتسعى لأن تكون هذه المعايير أكثر دقة وتحديـــــدا للحـــد مـــن خيارات الإدارة وجعل المقارنة أكثر سهولة لتمكين متخذي القرارات بجميع فئاتهم من اتخاذ القرارات الموضوعية بسهولة ويسر، ومن المعروف أن الشركة التي لا تنفـذ تعليمات البورصة لا يسمح بنشر قوائمها المالية في البورصة ، وبالتالي لا يســـمح بتداول أسهمها في تلك البورصة، كما أن المحاسبين القانونيين (مراجعي الحسابات) يبدون رأيهم في عدالة الإفصاح في القوائم المالية في ظل المعايير المعتمدة هذه المعايير التي تمثل معايير المحاسبة الدولية في غالبية دول العالم عدا الولايات المتحدة الأمريكية التي لا تقبل إلا معاييرها الخاصة GAAP وبعض الدول الأخرى التي تبنت معايـــير قريبة من المعايير الدولية.

ولاشك بأن من مصلحة الإدارة أن تقلل من أهمية الإطار الفكري للنظرية لتتحرر من الالتزام به، وتطالب بمعايير أكثر مرونة لتتمكن من اتخاذ السياسات التي من شأنها تأمين مصالحها الخاصة عن طريق التأثير بسلوك متخذي القرارات لضمان استمرار المشروع الذي تقوده، والحصول ما أمكن من المكافـــآت والمكاســـب ثم تحسين ظروف المشروع وتوزيع الأرباح على المساهمين وزيادة أسعار الأسهم.

أما الأطراف المختلفة في المجتمع المالي فتتشبث بالمعايير وتطالب بتطويرهـــا، وتنتظر تدخل الدولة لحماية مصلحتها إذا فشلت المهنة عن طريق المعايـــير، هـــذه المعايير التي تزداد ثراء كلما تطورت الدراسات النظرية في المحاسبة.

وقد بينا في الفصل السابق العديد من المحاولات لبناء نظرية المحاسبة التي بدأت مع بدايات القرن العشرين، وقد بدا واضحا ما تتضمنه هذه المحاولات من تباين في المواقف والمنطلقات وعجز عن تغطية جميع الحاجات بسبب اختلاف مصالح مستخدمي القوائم المالية والتقارير الأخرى واختلاف المستويات الثقافية لهؤلاء المستخدمين.

منهج البحث في المحاسبة:

يحدد المنهج الخطوات التي يجب أن تتخذ في نظام معين من أجل الوصول إلى أهداف ذلك النظام (Watherall P.2) سواء كانت هذه الأهداف على صعيد نظري تتجلى في الوصول إلى مبادئ هذا النظام، أو على الصعيد العملي تتجلى في تمثيل إجراءات التطبيق العملي التي تؤدي إلى حل المشكلات العملية التي تقابل هذا النظام أو المجال المعرفي.

ويميز البعض (Mautz and Sharaf P18) بين المنهج النظري والإجراءات العملية، مما يؤدي إلى وجود فارق بين الإطار النظري والإجراءات العملية، علما أن الإطار النظري الناجح هو الذي ينطلق أساسا من إجراءات التطبيق العملي ويهدف إلى حل مشاكلها، وبمعنى آخر إن الإطار النظري والإجراءات العملية ليسا إلا وجهين لعملة واحدة، ويقول إينشتاين في ذلك إذا أردت أن تعرف المنهج العلمي لا تصغ لما يقوله العالم بل راقب ماذا يفعل (MtvemonP.1).

وإن انطلاق المنهج من مشكلات التطبيق العملي يجعل كل علم يطور منهجه انسجاما مع طبيعة المشكلات التي يعالجها هذا العلم أو هذا المجال أو النظام المعرفي، وإن اختلاف المشكلات العملية التي يقابلها نظام ما عن النظم الأخرى

تفسر اختلاف مناهج العلوم عن بعضها بعضاً، وتجعل من الصعب إخضاع العلوم جميعا إلى منهج واحد.

وقد درج فلاسفة العلم والمناطقة على تقسيم العلوم إلى ثلاثة أقسام رئيسة هي:

١-العلوم الرياضية.

٢-العلوم الاجتماعية

٣-العلوم الطبيعية.

وقد كانت الرياضيات أعرق العلوم وأكثرها دقة ، وقد اعتمدت بطبيعتها على المنهج الاستنباطي المبني على مبادئ أو مسلمات أو بدهيات مقبولة بدون برهان، ومن هذه المبادئ العامة شيد اليونان الهندسة الإقليدية، وما تتضمنه من نظريات بنيت على بعضها البعض، وبالاعتماد على هذه المبادئ شيد الفراعنة أهرامات مصر، وحقق الفلكيون سبقا منقطع النظير على جميع العلوم الأخرى.

وقد استفاد الفلاسفة وعلماء الاجتماع من الشوط المتقدم الذي قطعته الرياضيات التي بنيت على المنهج الاستنباطي، وكلنا يعرف نظرية أفلاطون في السياسة، ومنطق أرسطو الذي صنف المعرفة التي كانت سائدة في عصره واضعاً مجموعة متماسكة كبيرة من التعريفات والتصنيفات، مستهدفا تحليل علوم عصره تحليلا يستخرج منه المبادئ العامة التي ينطوي عليها التفكير العلمي آنئذ عن طريق الانطلاق من مقدمات أو مبادئ أولية يقبلها العقل بدون برهان يهتدي إليها عن طريق الحدس، ثم يرتب على هذه المبادئ الأولى نتائج معينة، ومن هذه النتائج ينتقل إلى نتائج أخرى يتمم بها بناءه المنطقي، وهكذا جعل أرسطو من الاستنباط القياسي ركناً أساسياً للتفكير العلمي تكون معه النتائج متضمنة في المقدمات، منتقلا من العام إلى الخاص، وقد ظل منطق أرسطو مرجعاً معرفياً مسيطراً طوال

ثلاثة آلاف عام، وقد كتب كانط في أوائل مقدمة كتابه الشهير نقد العقد الخالص: إن المنطق منذ زمن أرسطو ولد كاملا (الفندي ص ١٨).

لكن المبادئ العامة التي استخلصها أرسطو في زمانه، ما لبثت أن أصبحت تتعارض مع البحوث العلمية التي تحققت في العلوم الطبيعية في عصر النهضة ، مما تطلب وضع منطق جديد يتناسب مع طبيعة العلوم الطبيعية والاكتشافات العلمية التي حدثت على أيدي علماء مثل جليليو ونيوتن، وقد اعتمدت العلوم الطبيعية في تقدمها على الملاحظة والتجربة أي أنها انطلقت من الخاص الذي يتم التوصل إليه عن طريق التجربة إلى العام الذي يعممه العالم بعد نجاح تجربته ، بحيث تشكل تعميمات العلوم الطبيعية قوانين عامة يمكن عن طريقها التنبؤ والاكتشاف وتطوير المعرفة الإنسانية وتحقيق التقدم الحضاري ، ويعتبر الفيلسوف الإنجليزي الشهير Francis Beacon مؤسسا لهذا المنهج الجديد المبني على التجربة والإدراك الحسي.

وقد حاول بعض منظري العلوم الاجتماعية تقليد مناهج العلوم الطبيعية، وانطلقوا من أن تخلف العلوم يعزى إلى عدم أخذها بمناهج العلوم الطبيعية ، مما جعلها عاجزة عن الانطلاق من الملاحظة والتجربة والوصول إلى قوانين ثابتة قابلة للتعميم تقدم فائدة للسلوك الإنساني، وقد سميت المدارس التي تحاول تطبيق مناهج العلوم الطبيعية على العلوم الاجتماعية بالمدارس الإيجابية أو الوصفية، التي يعزو البعض نشوءها إلى هيوم (١٧١١-١٧٧٦) الذي اعتبر أن القضايا العلمية تختبر عن طريق التجربة، وقد أسهم فلاسفة آخرون كجون ستيوارت ميل وهربرت سبنسر وأوغست كونت في تطوير المدرسة الإيجابية في القرن التاسع عشر ثم على يد فلاسفة مدرسة فيينا كآرنست ماخ ومتنغستاين وريشنباخ وغيرهم في القرن العشرين (زكي نجيب محمود، ص ٢٥).

وقد شاع لدى المدرسة الوضعية مبدأ التحقق Verification الذي يعني أن أي قضية ليس لها معنى إلا عندما يتبين إمكان إخضاعها للتحقق عن طريق التجربة، أما القضايا الميتافيزيقية وغيرها من القضايا غير الخاضعة للتحقق فليس لها أي معنى أو دلالة.

ومن جهة أخرى يرى بعض المنظرين أن محاولة تطبيق مناهج العلوم الطبيعية على العلوم الاجتماعية هو السبب في تخلف العلوم الاجتماعية وعن مواكبتها للمرحلة المتقدمة التي قطعتها العلوم الطبيعية أو البيولوجية ويعتمدون في ذلك على حجج أهمها:

١-إن القوانين الفيزيائية أو الطبيعية أكثر صدقاً وأكثر قابلية للتعميم في كل زمان ومكان، بخلاف القوانين الاجتماعية التي تختلف باختلاف الزمان والمكان.

٢-تستخدم العلوم الطبيعية المنهج التجريبي عن طريق عزل الظواهر الطبيعية صناعياً والتحكم فيها حتى يتم التوصل إلى تحقيق الظروف المتماثلة مرة بعد أخرى، أما العلوم الاجتماعية فمن الصعوبة بمكان عزل ظواهرها وإخضاعها إلى التجربة القابلة للتكرار.

٣-تقدم القوانين الطبيعية علاقات حتمية حاسمة يمكن الاستفادة منها في التنبؤ ، أما في العلوم الاجتماعية فإن التنبؤ محفوف بالمخاطر بسبب تعقيد البنى الاجتماعية والتأثير المتبادل بين التنبؤات والحوادث المتنبأ بها، وكثيراً ما يتطرق التنبؤ إلى خلق الحادثة المتنبأ بها، بمعنى أن الحادث ما كان ليقع أصلاً لولا التنبؤ، كأن يتنبأ المحلل المالي بارتفاع أسعار أسهم إحدى الشركات فيعمل المضاربون على شراء أسهم هذه الشركة مما يؤدي إلى ارتفاع السعر ليس لأن النبوءة كانت ستحقق بشكل موضوعي ، بل بفعل المضاربين الذين صدقوا النبوءة ورغبوا في تحقيق المزيد من الأرباح، ولعل هذا ما يفسر الدور الخلاق لوسائل الإعلام في عالمنا المعاصر.

٤- تفسير الحوادث في العلوم الطبيعية تفسيراً كمياً محكماً، ويكون هذا التفسير عن طريق الصيغ الرياضية المحكمة كمياً، أما في العلوم الاجتماعية فيغلب عليها الطابع الكيفي، ولعل هذا هو السبب الذي يجعل العلوم الطبيعية تستخدم التعميم عن طريق الاستقراء، مما يفسر مقدرة العلوم الطبيعية على الوصول إلى قوانين كلية وتفسير الحوادث الجزئية على أنها حالات خاصة لهذه القوانين (بوبر ص ٣٥).

ومع أننا نكاد لا نجد منهجاً استنباطياً بحتاً لا يعتمد على الخلفية الاستقرائية المتمثلة بالخبرة والمعرفة اليقينية المتاحة بحيث لا يتمكن من وضع مبادئه بدونها، كما لا نجد منهجاً استقرائياً لا يعتمد الاستنباط وما فيه من استدلال وحدس وتجريد منطقي، إلا أننا سنحاول عرض منهج المحاسبة على أساس استنباطي أو يغلب عليه الاستنباط ، كما سنحاول عرض منهج المحاسبة على أساس استقرائي أو يغلب عليها الاستقراء ، ثم نعمد إلى عرض المداخل المعاصرة لبناء النظرية.

أولاً: المنهج الاستنباطي :

ينطلق هذا المنهج في بنائه للنظرية من مقدمات أساسية ثم يتم اشتقاق نتائج منطقية حول موضوع البحث. وهذا المنهج هو الذي تأخذ به المدرسة العقلية، حيث يعتمد فيه الباحث على العقل والتفكير دون الملاحظة والتجربة. فهو ينطلق من العام إلى الخاص أي من قضايا عامة مسلم بها إلى قضايا أخرى تنتج عنها بالضرورة دون الحاجة إلى التجربة، إذا كانت المحاكمات التي يتم التوصل إليها منطقية (Wohe, P. 26).

ويتم التوصل إلى النتائج بموجب هذا المنهج عن طريق استنباطها من قضايا أخرى تسمى مقدمات الاستدلال، والاستدلال نفسه مركب بحيث إذا صحت المقدمات وجب أن تكون النتيجة بدورها صحيحة (هانز ريشنباخ، ص٤٧). مثال ذلك أننا نستطيع أن نستخلص من القضيتين التاليتين:

كل إنسان فان.

سقراط إنسان.

نتيجة : سقراط فان.

وتأخذ بهذا المنهج المدرسة العقلية على اختلاف اتجاهاتها، تلك المدرسة التي تركز على الشك في مقدرة الحواس من حيث كونها وسيلة صحيحة لنقل الأفكار الدقيقة عن العالم الخارجي، والإيمان بقدرة العقل بوصفه المصدر الوحيد للحصول على المعرفة بطبيعته ذاتها معتمداً في ذلك على ما لدى الإنسان من أفكار ومعان ومبادئ تشكل إذا ما استخدمها العقل استخداماً صحيحاً، نسقاً استنباطياً كاملاً من الحقائق يعبر عن طبيعة العالم بأكمله، أي إن تلك المدرسة تعد الحقيقي هو العقلاني وإن كل عقلاني هو حقيقي (Bertraud, Russei. P702).

ويعد الحدس الأداة الأساسية في الاستدلال العقلي، تلك الأداة التي تمكن العقل من سبر غور الأشياء والوصول إلى الحقائق عن طريق التفكير المجرد (The Encyclopedia of Philosophy p.245) . ويمكن عرض المنهج الاستنباطي للمحاسبة على الشكل التالي :

المقدمة الكبرى :

أ- ثمة بدهيات تتعلق بعلم الرياضيات هي :

-نظام العد العشري أو الثنائي.

-طريقة القيد المزدوج.

ب- سياسات تقررها الإدارة تطبع البيانات المحاسبية بطابعها.

جـ-مثل عليا أخلاقية :

-اكتسبها المحاسب من الخبرة والبيئة.

-اكتسبها المحاسب من خلال عمله المهني.

د-معايير فرضتها المهنة وتبنتها السوق المالية والقانون.

المقدمة الصغري :

-تسجيل العمليات المالية التي يقوم بها المشروع.

-تبويب تلك العمليات.

-التقديرات الشخصية.

النتيجة :

-قياس التدفقات النقدية.

-قياس نتيجة العمليات من ربح أو خسارة.

-قياس المركز المالي.

وتمثل المقدمة الكبرى تلك البديهيات أو المصادرات أو المبادئ التي تشكل دليل العمل الذي ينفذه المحاسب ، فإن بديهيات علم الحساب المتعلقة بنظام العد العشري مثلاً، أو جدول الضرب الناجم عنه، هي مسلمات على المحاسب أن يقبلها دون برهان كي يتمكن من الوصول إلى النتائج النهائية، وكذلك فإن المحاسب يطبق طريقة القيد المزدوج التي تضمن له تعادل الأرصدة المدينة والدائنة، وهو يقبلها دون برهان ، ويقبل توجيهات الإدارة ويطبقها دون مناقشة، طالما أن الإدارة هي المعنية أساساً بهذه البيانات وهي التي وظفت المحاسب الذي عليه إطاعة تعليماتها، ويهتدي المحاسب أيضاً، بالقيم الأخلاقية، التي يكتسبها من عمله المهني وبيئته الاجتماعية، التي تملي عليه التحلي بصفات معينة كالإخلاص والأمانة ، وهو ملزم بتطبيق المعايير المهنية والمتطلبات التي تفرضها القوانين والأنظمة.

أما تسجيل العمليات والذي يمثل المرحلة الأولى من المقدمة الصغرى، فتتجلى بتسجيل المحاسب للعمليات التي يقوم بها المشروع، من خلال عمله بها مباشرة أو عن طريق الإدارة سواء أكانت هذه العمليات مغطاة بمستندات كافية أم

لا، ويتبع المحاسب فلسفة تبويب عمليات المشروع التي تمليها نظرية القيد المزدوج بحيث يقسم هذه العمليات إلى مدينة ودائنة ، ويقسم الحسابات إلى حسابات اسمية وحسابات حسية، وعند نهاية العام يضطر المحاسب إلى الاعتماد على التقدير من أجل تقويم المخزون السلعي والاستهلاك السنوي أو تخصيص الديون المشكوك فيها، بهدف تحديد المركز المالي ونتيجة الأعمال بدقة، اهتداءً بالمعايير المحاسبية والأخلاق المهنية.

ثانياً: المنهج الاستقرائي

في مقابل الموقف العقلي، الذي يرى أن العقل هو مصدر كل شيء وما على الناس إلا أن يثبتوا تلك المبادئ الأولية التي يضعها العقل ، يرى التجريبيون أنه ليس لدى العقل أية قدرة حقيقية على المبادرة، بل إنه يتلقى كل شيء يرد عليه من الخارج، وهو ليس إلا مرآة التجربة العملية، أي أن المدرسة التجريبية تعد التجربة وليس العقل مصدر المعرفة، وبهذا المفهوم فهي تناقض العقلية على خط مستقيم (The Encyclpedia of Philospphy, P.299).

ويشكل المنهج الاستقرائي أداة المدرسة التجريبية في الإثبات، هذا المنهج الذي يحققه الانتقال المنطقي من الخاص إلى العام، على عكس المنهج الاستنباطي الذي ينتقل من العام إلى الخاص، ويمكن إيضاح الانتقال الاستقرائي على الشكل التالي :

كل الغربان التي لوحظت حتى الآن سوداء.

وإذن فكل الغربان في العالم سوداء.

وعلى ذلك فإن الاستقراء يقدم تعميمات لتفسير الحقائق المشاهدة (Kemeny, P.93)، وينعت الاستقراء بأنه تعميمات من الخبرة، أو استنتاج قضايا عامة من قضايا أقل عمومية (Baruch, A.pp.132-133) ويعد فرنسيس

بيكون رائد المنهج الاستقرائي، الذي ألف في القرن السابع عشر كتاباً أسماه الأورجانون الجديد أي المنطق الجديد، رداً على كتاب أرسطو الأورجانون، وقد تطورت المدرسة التجريبية من بعد بيكون على يد لوك وهيوم وميل في القرن الثامن عشر، كما تفرعت عنها مدارس فلسفية معاصرة، كالوضعية المنطقية والبراجماتية.

أ- مدخل المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP:

لعبت المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً دوراً أساسياً في توجيه الممارسة العملية وتركت بصماتها على أدبيات المحاسبة منذ فترة لا تقل عن نصف قرن من الزمن، وما تزال عبارة المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً تستخدم لبيان عدالة القوائم المالية من قبل مراجعي الحسابات في تقاريرهم المعيارية حتى الآن ، وعلى الرغم من الانحسار التدريجي لهذا المصطلح في أدبيات المحاسبة بفعل هيئة معايير المحاسبة المالية، التي استخدمت مصطلح معايير لتحل محل مبادئ كما استخدمت اللجنة الدولية مصطلح معايير أيضاً ، إلا أن الأدبيات الأمريكية والممارسة العملية ما تزال تعتمد المعايير الصادرة عن هيئة معايير المحاسبة المالية FASB على أنها جزء من GAAP الذي يضم المبادئ والآراء الصادرة عن APB وعن ARB وغير الملغاة بالإضافة إلى ما يصدر عن AICPA وعن FASB ويمكن الإشارة لهذا المدخل بالمدخل المهني أو المعياري.

وقد كان المنهج الفلسفي الذي اعتمدت عليه المنظمات المهنية، وبخاصة مجمع المحاسبين الأمريكيين لدى إصدار التوصيات التي تمثل المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، براجماتياً بطبيعته، إذ استوحى مصلحة المستخدمين وعد أن البيانات المحاسبية يجب أن تقدم منفعة لهؤلاء المستخدمين، وإن اتفاق ممثلي المهنة على قاعدة أو مبدأ معين يعد بمثابة حقيقة، بحيث تعد القوائم المالية حقيقية إذ اعتمدت على هذه المبادئ.

والواقع أن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP ، وبعدها معايير المحاسبة المالية SFAS التي تشكل جزءاً من المبادئ المقبولة عموماً ، لعبت دوراً هاماً في تطوير مبادئ المحاسبة وحل مشكلات التطبيق العملي عن طريق مرونة مكنتها من عرض عدد من البدائل المقبولة عموماً ، وترك الشركة تختار البديل المناسب شريطة استمرارها في تطبيقه خلال الدورات المحاسبية المتتالية، وإذا تم تغيير مبدأ معين توجب على المحاسب الإفصاح عن هذا التغيير وأثره على الربح الدوري، وإذا لم يفعل المحاسب ذلك توجب على مراجع الحسابات الإفصاح عن ذلك في تقريره لجعل البيانات المحاسبية للمشروع قابلة للمقارنة عبر الزمن، ولن تتردد الهيئة المختصة (FASB أو IAS) من تعديل أي معيار إذا تطلب التطبيق العملي ذلك، أما صاحب القرار في إصدار هذه المعايير أو تعديلها فهي لجنة تضم عدداً من الأشخاص الذين يعبرون عن مصالح المجتمع المالي، وفي حال الخلاف يسود رأي الأغلبية، وكثيراً ما تعبر المعايير الصادرة عن حلول توفيقية لإرضاء المصالح المتعارضة.

وإذا كان حل مشكلات التطبيق العملي هو الهدف من إصدار مثل هذه المبادئ أو المعايير، فإن ذلك تعبير عن قصور نظرية المحاسبة وعجزها عن تقديم إطار منطقي تستند المعايير إليه دون أن تهمل تلبية مصالح الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية .

والواقع أن مدخل المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP لعب دوراً هاماً في وضع الكثير من الأسس النظرية التي حلت المشكلات التي واجهت التطبيق العملي، وهو المدخل السائد الآن، من خلال اعتماده على السلطة الرسمية الممنوحة لهيئة معايير المحاسبة المالية في أمريكا FASB ، وهي تتمكن من تعديل إصدارات GAAP السابقة سواء أكانت صادرة عن AICPA، كما لها أن تصدر ما تراه

مناسباً من معايير لم تتناولها الإصدارات السابقة، وإن هذا المدخل يجد دعمه الدولي أيضاً من خلال تبني المنظمات المهنية في معظم دول العالم للمعايير الدولية، وهذا ما جعل البعض يشير إلى هذا المدخل على أنه المدخل المهني لإبراز دور المنظمات المهنية على الصعيد المحلي والدولي، وقد بينا في الفصل السابق تنامي دور المنظمات المهنية ودورها في إرساء مبادئ المحاسبة كمعايير للقياس يجري تحديد مسؤولية المحاسبين القانونيين على أساسها، على أن البعض الآخر يشير إلى هذا المدخل على أنه المدخل العملي الذي ينطلق من معالجة مشكلات التطبيق العملي وإيجاد الحلول العملية لها، وهذا ما جعل مجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA يسميه GAAP أي أنها مبادئ مقبولة عموماً للإشارة إلى أنها لم تحقق الإجماع، وإن تراجع الأغلبية عن تأييد أي مبدأ من شأنه إفساح المجال للعدول عنه أو تعديله، ووضع مبدأ آخر يحقق مصالح الأكثرية من المحاسبين القانونيين وغيرهم من ممثلي المجتمع المالي في مرحلة من المراحل، إذ إن هذا المدخل ينظر إلى الأمور من خلال حركتها الدائمة وتأثيرها في بيئتها وتأثرها بعناصر تلك البيئة.

ويجد هذا المدخل جذوره الفلسفية في المدرسة البراجماتية (Pragmatism) التي يترجمها البعض المدرسة العملية أو النفعية، ونحن نرى أن تعريب هذه الكلمة خير من ترجمتها ترجمة لا تفيد المعنى بشكل دقيق، وقد نشأت المدرسة البراجماتية على يد الفيلسوف الامريكي Pierse في أوائل القرن العشرين وقد تبعه عدد من الفلاسفة الآخرين كجون ديوي ووليم جيمز وغيرهم ، ومع محافظتها على جذورها الاستقرائية، فهي لا تقف عند حدود الملاحظة والمشاهدة كأدلة للإثبات يعتمد عليها المحاسب لتسجيل قيوده ، بل تطلق العنان للاعتماد على الدليل الأقوى والرأي الأرجح لمعالجة المشكلات وإعداد القوائم والتقارير ، واتخاذ القرارات دون الانتظار حتى التوصل إلى الحقائق المطلقة والتي تحتاج إلى زمن طويل

يجعل القرارات المبنية عليها لا قيمة لها (Bertrand Russel P 769) فالحقيقة لدى الفلسفة البراجماتية هي ما يحقق نفعاً لغالبية الناس، ويفسح المجال للتغير المستمر عن طريق مناقشة الآراء البديلة والحقائق المختلفة، لذا فإن هذه الفلسفة تعطي للإعلام وزناً عظيماً يتحقق من خلاله الحوار وتبادل الآراء لتمكين الناس من الوصول إلى الحقيقة، هذه الحقيقة التي تمثل رأي غالبية الناس التي تتغير باستمرار، الحقيقة المنسوبة إلى ظرف وزمان ومكان معين والتي تتغير بتغير الظروف والزمان والمكان، ويلعب الإعلام دوراً أساسياً في كشف زيف الحقائق السابقة وإطلاق العنان للحقائق الجديدة ، وإذا كانت الأغلبية في العلوم الطبيعية تتمثل بنتائج التجارب المخبرية المعزولة عن تدخل الإنسان، كاختبار مبيد معين لحشرة معينة عن طريق وضع الحشرة في المخبر، واستخدام هذا المبيد،ودراسة أثر هذا المبيد على هذه الحشرة، أو دراسة تفاعلات كيميائية معينة تحت ظروف مخبرية معينة، فإن هذه الأغلبية في العلوم الاجتماعية تتمثل في رأي غالبية الناس المستفيدين من أمر معين، عن طريق استطلاع الرأي أو الاستبيان، حيث حققت نظريات القرارات المعاصرة تقدماً عظيماً في استخدام التقدير الاحتمالي الشرطي عن طريق عينة صغيرة الحجم تمثل قطاعات الرأي ذات العلاقة بمسألة من المسائل المرغوب في بحثها ، وإذا قال معارضو هذا المنهج إن رأي الاستبيان قد يعبر عن اتجاهات متحيزة تخدم مصلحة أصحابها، وان هذا الرأي يعبر عن تأثر أصحابه بالصحافة وغيرها من وسائل الإعلام، التي قد تعبر عن مصالح معينة، رد البراجماتيون بأن الحقيقة هي بطبيعتها نسبية متأثرة برأي الأغلبية، وإن تعبير العلم عن مصالح الأغلبية إنما يحمل في جذوره محركات تطور المجتمع الإنساني من خلال تعارض المصالح والتعبير عنها بوسائل الإعلام.

ومع أن هذا المدخل هو السائد عملياً من خلال تبني الأسواق المالية والمنظمات المهنية المدعمة بسلطة الدولة لهذا المدخل ، فإن الإطار الفكري الحالي للمحاسبة المالية مدين إلى حد كبير لهذا المدخل ، من خلال المعايير المستمرة التي تصدرها FASB والمنظمات الأخرى وخاصة لجنة المعايير الدولية التي تتأثر بإصدارات FASB إلى حد كبير ، إلا أن اعتماد هذا المدخل على لجان تعد مسودات توزعها على العديد من منظمات وأعضاء المهنة، ثم إطلاعها على رأي الأعضاء المرسلة لهم، ثم إصدار هذه المعايير بالتصويت من أغلبية اللجنة أو الهيئة تجعلها توفيقية إلى حد بعيد ولا تمثل حلولاً حاسمة للكثير من المشكلات؛ ولعل هذا ما يفسر قبول GAAP بالعديد من الممارسات البديلة على أنها مقبولة عموماً كما في طرائق الاستهلاك أو طرائق التكاليف كما في محاسبة البترول التي تقبل بكل من FC و SE رغم تباين أثر كل من هاتين الطريقتين على الربح الدوري.

وهذا ما يجعل الكثير من الممارسين ينتظر صدور نظرية للمحاسبة تحل المشكلات بشكل حاسم ومستقر وثابت.

وقد بينت إحدى الدراسات التي نشرت في Accounting Horizons في حزيران ٢٠٠٢ (Collins et al PP.7-149) أن الأسواق المالية تعتمد على المعلومات المالية المعدة بحسب المعايير المحاسبية، وفي استبيان شمل ٥٧ شخصاً من أصل ٧٥ شخصاً حضروا مؤتمر FASB و AAA حول التقارير المالية ، وكان من بينهم ٣٣ أكاديمياً ١٢ معد معايير ٧ محاسبين قانونيين ٣ محللين ماليين، و ٢ منظمين بهدف تحديد المعايير الأفضل من المعايير الصادرة عن هيئة معايير المحاسبة المالية في أمريكا FASB، وقد تم التركيز على الخصائص الإعلامية للقوائم المالية كالتعبير عن الواقعية الاقتصادية، وتقديم معلومات وثيقة الصلة باتخاذ القرارات، والالتزام بالأساس النظري، وحل المشكلات المطروحة ، ويزيد من إمكانية المقارنة،

ويفضل القيمة الجارية على القيمة الدفترية (أو التكلفة التاريخية)، وقد تم تعريف الخصائص الإعلامية على أنها الخصائص التي تساعد على اتخاذ القرار، وقد صوت مع القيمة الجارية ضعف الذين أيدوا التكلفة التاريخية.

وقد وصفت مدرسة روشستر هذا المدخل بأنه مدخل معياري، على أساس أنه يفترض مستخدماً معيناً هو المستثمر العادي الذي يهدف إلى اتخاذ القرارات الاستثمارية في السوق المالي،ولذلك كان مدخل GAAPيصدر توصيات أو معايير معينة تطلب قياس المعلومات المحاسبية وفق طرق معينة والإفصاح عنها في القوائم المالية المنشورة، فقد أدعى واطس وزيمرمان (Watts and Zimmerman PP.112-137) بأن معظم النظريات المحاسبية هي غير علمية لأنها معيارية، كما بين جنسن (M.C.Jensen PP.1-217) بأن بحوث المحاسبة (مع استثناء واحد أو إثنين) غير علمية، وذلك لأن التركيز في هذه البحوث كان معيارياً وتعريفياً بشكل ساحق، وإن المراجع التقليدية في المحاسبة تعمل كلياً على فحص أسئلة تتعلق بما يجب أن يكون، ومن أمثلة الأسئلة المعيارية:

-كيف يجب أن تعالج الإيجارات في الميزانية

-كيف يجب أن تعالج تغيرات مستويات الأسعار.

وقد عجزت هذه النظريات عن تقديم تنبؤات مفيدة تؤثر بسلوك المحاسبين أو سلوك متخذي القرارات في المجتمع المالي بفئاته المتعددة ، كما أنها معيارية بمعنى أنها تلبي متطلبات مستخدم معياري افتراضي لا يمثل كافة مستخدمي القوائم المالية، هذه المتطلبات التي تشارك بصياغتها القوانين والأنظمة المحلية، وترسخ دعائمها الظروف المالية والاقتصادية والسياسية.

ب-المدخل الأخلاقي :

يعد المدخل الأخلاقي المدخل الأعـــرق في بنـــاء النظريـــات في العلـــوم الاجتماعية جميعها نظراً لارتباط الأخلاق بالمعرفة منذ القدم، فقد كان سقراط قـــد دمج بين الأخلاق والمعرفة مفترضاً أن ثمة مبادئ أخلاقية تحكم أي سلوك إنســـاني وإن البحث عن هذه المبادئ الأخلاقية هو البحث عن الفضيلة التي تمثـــل المعرفـــة الثابتة التي لا تتغير باختلاف الزمان والمكان (Lewis P.3) والواقع أن المدخـــــل الأخلاقي من أقدم منتجات المنهج الاستنباطي الذي عرف منذ الفلاسفة اليونـــــان فكتب أفلاطون في السياسة معبراً عن المثل العليا التي كان يؤمن بها مـــــن خـــلال العلاقات الاقتصادية والاجتماعية السائدة في اثينا منذ ما قبل الميلاد.

وقد كانت المثل العليا متأثرة إلى حد كبير بدقة العلاقات الرياضية السائدة فقد كان أفلاطون يعتقد أن الرياضيات هي أسمى صورة للمعرفـــة (ريشـــنباخ ص ٣٨) فكما أن الرياضيات تقوم على قواعد ونظريات ثابتة تبنى عليـــها نظريـــات أخرى وإن الجهل فيها لا يمكن الرياضي من بناء النماذج المطلوبة واستخدامها بمـــا يفيد الإنسانية، فإن جهل المنظرين بالقوانين الأخلاقية أشبه ما يكون بجهل الرياضي بقواعد الجبر والهندسة (F. Macdanald P.5-6) .

وإذا كانت نظريات العلوم الاجتماعية ذات المنهج الاستنباطي متـــأثرة إلى حد بعيد بالقيم والمبادئ الأخلاقية العامة التي يتم تطويرها في مجال معرفي معين عن طريق الحدس (A. C. Ewing P.36) فإن سكوت منذ ١٩٤١ حـــاول بنـــاء نظرية المحاسبة على أساس مجموعة مـــن المفـــاهيم والقيـــم الأخلاقيـــة البحتـــة (D.R.Scott PP.341-349) كالوضوح والعدالة والمساواة والحقيقة.

ولعل طبيعة الوظيفة الاجتماعية للمحاسب تملي عليه التحلـــي بـــأخلاق حميدة لأن يكون محل ثقة الإدارة والمساهمين وإن عدم تحليـــه بالنزاهـــة والصـــدق

والاستقلال يجعل المجتمع المالي ينظر بشك إلى البيانات المالية والقوائم والتقارير الـتي يقوم بإعدادها، هذا المجتمع المالي الذي يعتمد على تقرير المحاسب القانوني الـــذي عليه بيان مدى اتفاق القوائم المالية التي يشهد بصحتها مع GAAP أو مع المعايير المحاسبية الدولية، وإذا لم تكن متفقة مع GAAP أو المعايير المحاســبية الدوليــة، أوجبت معايير المراجعة الدولية أو GAAS على المراجع أن يتحفظ في تقريره وله أن يرفض القوائم المالية إذا كان خروج المحاسب عن المعايير الدوليــة أو GAAP مادياً أو مهم نسبياً بحيث إن إطلاع متخذ القرار العادي على هــذا التحفــظ أو الرفض قد يؤدي به إلى تغيير قراره، فإذا كان قرار المستثمر شراء أسهم الشركة إذا لم يكن المراجع متحفظاً في التقرير فإن الأمر يعد مهم نسبياً إذا كان التحفظ يؤدي إلى امتناع المستثمر عن الشراء.

وقد فرضت المهنة في جميع دول العالم على المحاسب القــانوني أن يلــتزم بأدبيات السلوك المهني عند ممارسته لعمله، وفرضت عليه عقوبات مهنية صارمـة في حال خروجه عليها ، بما يفوق التزامات كافة الممارسين في المهن الأخرى، مما يشير إلى ضخامة الدور الأخلاقي للمحاسبة والمراجعة.

لكن التزام المحاسب أو المراجع بقواعد أخلاقية صارمة وعدم تحيزه أثنــاء إعداد القوائم والتقارير المحاسبية، وإن كان يشكل مقدمة ضرورية لبنــاء نظريــة المحاسبة إلا أنه لا يشكل النظرية ذاتها.

جـ-المدخل الاجتماعي :

يهتم المدخل الاجتماعي بالقيم الاجتماعية السائدة لدى تحديد أهــداف المحاسب ووضع إطارها المنطقي، وقد ازداد التركيز على المدخل الاجتماعي بصورة خاصة في السبعينيات من القرن العشرين، من خلال الدعــوة لقيــاس المســؤولية الاجتماعية للمشروع، وليس الاكتفاء بنتائج نشاطه الاقتصادي، وتتجلى المسؤولية

الإجتماعية في قياس الآثار الإيجابية على المجتمع، عن طريق امتصاص فرص عمل جديدة، أو تحسين البيئة،، أو تطوير مشاركة المرأة في العمل بمستوياته العادية أو القيادية.. الخ ، كما يتجلى الجانب الأهم من المسؤولية الاجتماعية في الأضرار التي يسببها المشروع للمجتمع وخاصة في مجال التلوث، إذ يركز القياس المحاسبي على بيان التكاليف التي خصصها المشروع لمنع حدوث التلوث أو الحد منه، أو بيان تكاليف إزالة الضرر أو الحد من آثاره . أما المطالب الاجتماعية فتتمثل في قياس الضرر الحقيقي الذي حل بالمجتمع قبل إجراءات المشروع الهادفة لخدمة المجتمع وبعدها ، فإذا تسببت مصفاة النفط في تلوث الهواء الذي أدى بدوره إلى إصابة بعض المواطنين بالتهابات صدرية أو سرطانات، فإن المطامح الاجتماعية تتجلى في قياس الضرر الذي حل بجميع المصابين وقيمة الضرر الذي أصابهم قبل إجراءات المشروع وبعدها وهذا طموح صعب المنال، ومع ذلك فإن بعض الشركات دأبت على إظهار أنشطتها الهادفة إلى خدمة المجتمع أو الحد من الأضرار التي سببها المشروع، ويميز بعضهم بين الأنشطة التي فرضها القانون وتلك التي تقوم بها الإدارة بمبادرة منها لإظهار شعورها بالمسؤولية الاجتماعية، وقد كانت محاسبة الموارد البشرية إحدى تفرعات المسؤولية الاجتماعية بهدف التعبير عن أهمية الموارد البشرية بالنسبة للمشروع، وقد عبر بيان النظرية الأساسية للمحاسبة ASOBAT الصادر عن مجمع المحاسبة الأمريكي AAA عن أهمية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، من خلال عرضه لأهداف ومعايير المحاسبة المالية وإرشاداتها.

د-المدخل الاقتصادي :

ينطلق هذا المدخل من ان علم الاقتصاد هو علم قطع شوطاً متقدماً، ابتداء من آدم سميث وديفدريكاردو ثم جون ستيوارتميل وغيرهم، وقد تطور علم الاقتصاد المعاصر تطوراً عميقاً من خلال نظرية كينز التي تمكن من خلالها من حل أزمة

النظام الرأسمالي، عن طريق قبوله بتطوير وظيفة الدولة وقيامها بالإصدار النقدي المحسوب لحل أزمة البطالة والكساد التي رافقت تطور الرأسمالية في الثلاثينيات من القرن الماضي، وبذلك قطع كينز الطريق على النظرية الماركسية التي كانت تقول بها الأحزاب الشيوعية التي حكمت الاتحاد السوفيتي السابق ودول أخرى في أوروبا الشرقية بالإضافة إلى الصين الشعبية وكوريا الشمالية وفيتنام وكوبا، هذه النظرية التي كانت تدعو إلى هدم النظام الرأسمالي وأهم دعائمه المتمثلة بالملكية الفردية.: وخلق قوانين اقتصادية جديدة على أنقاض القوانين الاقتصادية المعروفة ، وقد تطورت النظرية الكينزية في العقد الأخير على يد الاقتصاديين النقديين من أمثال ميلتون فريدمان وغيره، حيث طرح فريدمان الذي كان يعمل أستاذ للاقتصاد في شيكاغو ضرورة الاعتماد على الدور التنبؤي للاقتصاد من خلال التأثير بالمؤشرات الاقتصادية الأساسية التي تحدد كمية النقود المتاحة في المجتمع، والتي تزداد بزيادة الإصدار النقدي أو تدفق القروض المصرفية إذا انخفضت أسعار الفائدة وانخفضت معدلات ضرائب الدخل.

لذا فإن نظرية المحاسبة بحسب المدخل الاقتصادي، يجب أن تأخذ بالنظرية الاقتصادية ولا تتناقض معها، فقياس المخزون السلعي يتم بحسب سعر البيع ابتداءً من انتهاء الإنتاج، وهذا من شأنه الاعتراف بالإيراد منذ انتهاء الإنتاج دون حاجة للانتظار حتى لحظة البيع وما يرتبط معها من تحديد دقيق للسعر ونقل مبادئ للسلعة، وتحمل المشتري مخاطر نقلها وتخزينها، هذه العوامل التي جعلت المنظرين الأوائل منذ Paton يصرون على التفريق بين المحاسبة والاقتصاد، فالإيراد بعلم الاقتصاد يتحقق بفعل تظافر عوامل الإنتاج، وهي رأس المال والأرض وعائدهما الفائدة والأجور وهي عائد العمالة والربح وهو عائد الإدارة والمخاطرة، ولما كانت هذه العوامل تتظافر مع بعضها لتحقق الإنتاج فإن هذه العوامل تحصل على

عوائدها بمجرد انتهاء الإنتاج مما يبرر تسعير المخزون بسعر البيع منذ انتهاء عملية الإنتاج، أما المحاسبون فلا يعترفون بالإيراد إلا بعد حدوث البيع ، وبالتالي فهم يسعرون المخزون بسعر التكلفة ولا يقبلون بتسعير مخزون آخر المدة بسعر البيع إلا إذا سعر السوق أقل من التكلفة، فهم يعملون بهدى سياسة الحيطة والحذر التي تسارع إلى إظهار الخسائر والتعبير عن المخاطر المحتملة، بينما لا تعترف بالأرباح إلا بعد حدوث البيع.

وقد أخذت السلسلة الثالثة ARS3 بالمفاهيم الاقتصادية كما رأينا، إذ كانت مدعمة بأدلة موضوعية كافية، كما فرق البعض بين تحقق الإيراد بالإنتاج واستلام الإيراد بالبيع.

ولا يقتصر ذلك على قياس المخزون عن طريق تسعيره، بل يشمل طريقة صرف المخزون أيضاً، إذ يميل المحاسبون إلى موضوعية القياس عن طريق تحديد تكلفة كل قطعة من قطع المخزون بما يدعى طريقة التكلفة المحددة، وعند بيع هذه القطعة يقابلون بين تكلفة هذه السلعة وسعر بيعها للتوصل إلى ربح أو خسارة المتاجرة بهذه القطعة، وإن مثل هذا القياس دقيق، لكنه غير عملي لأن ظروف الحياة الاقتصادية نادراً ما تسمح بمعرفة تكلفة السلعة المباعة بدقة، فكثيراً من السلع تبدو متشابهة ويصعب التمييز بينها، ومعرفة تلك القطع التي تم استخدامها في العملية الإنتاجية أو التي تم بيعها بالفعل. ويقتضي نظام الإنتاج والبيع غالباً وجود كميات مخزنة كي لا تتعرض المنشأة للتوقف بسبب عدم وجود المستلزمات السلعية، وما زالت مسألة المخزون الصفري التي تبقي على المواد مخزنة لدى المنتجين ، وتكتفي المنشأة بتخزين عينات بسيطة لتسهيل عملية البيع أو إقرار أمر التشغيل المبني على قرار بيع معين، ما زالت هذه المسألة محدودة النطاق على مستوى التطبيق العملي ، مما يجعل حيازة حد أدنى من المخزون السلعي أمر لا مفر منه، لذا فإن المنشأة قد

تشتري صفقات مختلفة من المخزون السلعي ومن مواصفات موحدة لكن أسعار الحصول عليها مختلفة باختلاف ظروف العرض والطلب، مما يثير مسألة تحديد طريقة صرف المخزون ، على أن الطريقة الأكثر بساطة وانسجاماً مع المنطق هو افتراض أن المواد التي وصلت إلى مخازن المنشأة قبل غيرها ستباع قبل غيرها، ويتم التسعير على أساس حساب قيمة تكلفة المبيعات بضرب كمية المبيعات بأسعار أقدم الصفقات التي وردت إلى المستودع، ولعل هذه الطريقة هي الأكثر شيوعاً نظراً لبساطتها وانسجامها مع فترات الكساد والانخفاض النسبي للأسعار أي أن أسعار بضاعة أول المدة والصفقات الأقدم هي أعلى من الأسعار الأخيرة ، وقد فضلت المعايير المهنية هذه الطريقة حرصاً على تخفيض الأرباح انسجاماً مع سياسة الحيطة والحذر، وعلى العكس من ذلك فإن تبني طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً أكثر انسجاماً مع سياسة الحيطة والحذر في فترات التضخم وارتفاع مستوى الأسعار ، لأن آخر الأسعار هي أعلى في ظل هذه الطريقة LiFo ، وبالتالي إن استخدامها يؤدي إلى تخفيض الأرباح في ظل الضغوط التضخمية وارتفاع الأسعار.

أما الاقتصاديون فيهدفون إلى التمييز الواضح بين رأس المال والدخل،فإن أرصدة المخزون المرحلة من العام الماضي تعد جزءاً من رأس المال، ويقتضي ثبات كمية هذا المخزون وقيمتها لحساب أي زيادة أو نقص نظراً لأثر هذا التغير يؤثر على قياس الدخل القومي وتسمى هذه الطريقة طريقة المخزون الثابت، وهي الطريقة التي يتبناها الاقتصاديون انسجاماً مع المفاهيم الاقتصادية، وفي حال تعذر ذلك يرى الاقتصاديون أميل إلى تطبيق طريقة المتوسطات وهي المتوسط الموزون أو المرجح والمنسجمة مع الجرد الدوري وطريقة الوسطي المتحرك المنسجمة مع الجرد المستمر، وبالتالي حساب التغير في المخزون خلال الفترة المحاسبية لتسهيل إعداد الحسابات القومية وأهمها حساب الدخل والناتج القومي.

حيث تمثل الحسابات القومية منطقة عمل مشتركة بين المحاسبين والاقتصاديين يمكن من خلالها قياس النمو الاقتصادي عن طريق حساب الدخل القومي أو القيمة المضافة والوصول إلى الدخل الفردي عن طريق توزيع الدخل القومي على مجموع السكان في دولة من الدول.

وتذهب الحسابات القومية إلى اعتبار الاقتصاد الوطني يمثل شخصية معنوية أو وحدة محاسبية مستقلة، أما المشروعات المختلفة وما تتضمنه من وحدات محاسبية مختلفة فهي وحدات صغيرة فرعية تشكل في مجموعها الاقتصاد القومي الذي تعد على أساسه الحسابات القومية وأهمها الدخل القومي أو القيمة المضافة؛ لذا فإن الأخذ بالمدخل الاقتصادي والطلب إلى المشروعات الاقتصادية على اختلافها إعداد حساب للقيمة المضافة يعتمد على دليل حسابات موحد على مستوى الدولة بكاملها بقطاعاتها المختلفة يمكن المحاسب القومي من إعداد قائمة القيمة المضافة على مستوى الدولة بكاملها بسهولة ويسر ، وهذا ما ذهبت إليه بعض النظم المحاسبية الموحدة التي كانت مطبقة في الاتحاد السوفييتي السابق والدول الآخذة بالنهج الاشتراكي المعتمد على التخطيط المركزي الشامل ، وقد أخذت به بعض الدول العربية كمصر في عام ١٩٦٦، وسورية في عام ١٩٧٤ التي أخذت النظام المحاسبي الموحد المصري بكامله تقريباً ثم عدلته في عام ١٩٧٨ ليصبح حساب القيمة المضافة حساباً إحصائياً بعد أن كان حساباً أساسياً في النظام السابق.

وكان النازيون قد طبقوا نظاماً محاسبياً موحداً لتسهيل إعداد الحسابات القومية، وقد فرضوه على فرنسا عند احتلالها أيام حكومة فيشي، ومازال النظام الفرنسي الموحد مطبقاً رغم أن الفرنسيين قد عدلوه عدة مرات، وقد تبنت لبنان التجربة الفرنسية، ولو أن التطبيق العملي في القطاع الخاص تخلى عن النظام المحاسبي الموحد، وبدأ بالعمل وفق المعايير الدولية ، إذ يؤخذ على النظم المحاسبية الموحدة

أنها اعتمدت دليلاً محاسبياً موحداً فرضت على جميع المشروعات تطبيقه، دون مراعاة ضرورة محاكاة دليل الحسابات لطبيعة عمليات المشروع، فإذا كانت الآبار حساباً ثانوياً في شركة صناعية أو تجارية، فإنها حساباً أساسياً في شركة نفط أو غاز. كذلك إن الأخذ بقواعد القياس التي تمليها النظرية الاقتصادية لا تساير حاجات السوق ومتطلبات الإدارة ومقتضيات المعايير الدولية، والجدير بالذكر أن معظم هذه الدول التي تأخذ بتجربة النظام المحاسبي الموحد لم تستخدم مخرجات هذا النظام لإعداد حساباتها القومية وهو الهدف الأساسي من تبني مثل هذه التجربة، بل لجأت إلى التقدير وإلى استمارات إحصائية لأسباب عديدة ليس أقلها عدم تبني القطاع الخاص لمقتضيات هذه النظم.

إلا أن دولاً أخرى كالمملكة المتحدة UK لجأت إلى إعداد قائمة القيمة المضافة التي تمثل أساس إعداد حساب الدخل والناتج القومي، عن طريق إدخال تعديلات على قائمة الدخل تمكن من الوصول إلى القيمة المضافة، وقد عمدت شركات كثيرة إلى إعداد هذه القائمة ونشرها لبيان مساهمة المشروع في الدخل والناتج القومي وتسهيل جمع المعلومات الخاصة بالحسابات القومية لإعدادها بسهولة ويسر، مما يمكن رجال السياسة من الاعتماد على الحسابات القومية في بناء الخطط الاقتصادية والاجتماعية ومتابعة تنفيذها.

فإذا كانت قائمة الدخل على النحو التالي :

مواد أولية ١/١	١٠٠٠٠
مشتريات المواد	١٩٠٠٠٠
المجموع	٢٠٠٠٠٠
مواد أولية ١٢/٣١	٢٠٠٠٠
المواد المستهلكة في الإنتاج	١٨٠٠٠٠

الأجور	١٥٠٠٠٠
نفقات مدفوعة للغير	٧٠٠٠٠
قيمة الإنتاج	٤٠٠٠٠٠
الإنتاج المتبقي ١٢/٣١	٥٠٠٠٠
	٣٥٠٠٠٠
الأرباح	١٥٠٠٠٠
المبيعات	٥٠٠٠٠٠

يمكن تحويل هذه القائمة إلى قائمة للقيمة المضافة على النحو التالي :

المبيعات	٥٠٠٠٠٠
تغير المخزون	٦٠٠٠٠
	٥٦٠٠٠٠
مستلزمات سلعية	١٩٠٠٠٠
	٣٧٠٠٠٠
مستلزمات خدمية	٧٠٠٠٠
القيمة المضافة	٣٠٠٠٠٠
الإجمالية	٣٠٠٠٠٠

والقيمة المضافة بتكلفة عوامل الإنتاج هي :

أجور	١٥٠٠٠٠
أرباح	١٥٠٠٠٠
	٣٠٠٠٠٠

بافتراض أن المشروع استهلك أصوله الثابتة بمعدل ١٠%

فتكون قيمة الاستهلاك ٥٠٠٠٠ عندها يكون الربح الصافي

١٥٠٠٠٠ - ٥٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠٠

بطرح الاستهلاك من القيمة المضافة الإجمالية نصل إلى القيمة المضافة الصافية

٣٠٠٠٠٠- ٥٠٠٠٠ = ٢٥٠٠٠٠

وتحسب بتكلفة عوامل الإنتاج

أجور	١٥٠٠٠٠
أرباح صافية	١٠٠٠٠٠
	٢٥٠٠٠٠

وعلى ذلك يمكن التغلب على مشكلات توحيد دليل الحسابات والوصول إلى قائمة عن طريق إعادة تبويب قائمة الدخل، فلابد من الانطلاق من قواعد موحدة للقياس أو ترجيح قيمة تغير المخزون بالفرق بين ثمن التكلفة وثمن البيع أو التغاضي عن هذا الفرق إذا كانت طريق صرف المخزون على أساس المخزون الثابت أو LiFo وهي الأقرب إلى طريقة المخزون الثابت، بالإضافة إلى ما تمتاز به هذه الطريق من سهولة التطبيق العملي عند حساب تكلفة المبيعات في غياب نظام ألكتروني للرقابة على المخزون ، إذ من السهل على المحاسب وضع اليد على أقرب فاتورة مشتريات لتاريخ البيع وتسعير تكلفة المبيعات على أساسها، أما في طريقة FiFo من الصعب عليه تحديد السعر الحقيقي.

وقد أصدرت الأمم المتحدة نظاماً جديداً للحسابات القومية عام ١٩٩٣ مختلفاً في بعض المجالات مع النظام السابق الصادر في عام ١٩٦٨،وتقوم دول العالم بإعداد حساباتها القومية على أساسه دون فرض هذا النظام على المنشآت الاقتصادية في القطاع الخاص والقطاع الحكومي الذي يعمل بهدي المعايير المهنية سواء أكانت GAAP أم معايير دولية أم معايير محلية ، وإن تباين المدخلين

(الحسابات القومية والمعايير المهنية) يشير إلى فشل المدخل الاقتصادي في بناء نظرية المحاسبة (القاضي-دور النظام- ص٧٧-١١٤).

هـ- مدخل الرقابة واتخاذ القرار :

بينا في الفصل السابق الجذور الرقابية للمحاسبة، التي كانت تفسر اكتشاف طريقة القيد المزدوج، المعتمدة على الرقابة الرياضية على أملاك المشروع وحقوقه، وبيان علاقاته المالية مع الأطراف الأخرى ، وقد بقي هذا المدخل الرقابي أساسياً في الوظيفة المحاسبية حتى الوقت الحاضر.

وقد كانت الوظيفة الرقابية التي تمارسها المحاسبة تاريخية بطبيعتها، إذ لا يمكن للرقابة المحاسبية أن تستقيم إلا إذا كانت القيود المحاسبية مرتبطة بتاريخ حدوثها، وإلا أضحت أحداثاً مطلقة يصعب رسم معالمها وتحديد المسؤولية عن حدوثها ومتابعتها، هذه المسؤولية التي تقتضي وجود مستندات تثبت الأحداث الاقتصادية التي تبرر القيود المحاسبية. وإن وجود المستندات الموضوعية هي التي تمكن المستويات الإدارية المختلفة من إثبات أمانتها في حراسة الأموال الموضوعة تحت تصرفها، وإن هذه المستندات التي تمثل أساس التحليل المحاسبي الذي يمثل الخطوة الأولى من خطوات القياس المحاسبي، تنطبق بأرقام معينة لا يمكن للمحاسب الخروج عنها ، إذ إن هذه المستندات وليدة صفقات بين المشروع والأطراف الأخرى من خلال قواعد السوق، لذا فهي تمثل قيماً اقتصادية بالنسبة للأطراف البائعة أو المشترية، فإذا كان المشروع بائعاً مثلت هذه المستندات قيم خروج أو مبيعات تثبت في الدفاتر على أساس الأسعار التي أملتها قواعد الصفقة؛ وإذا كان المشروع مشترياً فإن هذه المستندات تمثل القيمة بالنسبة للمشتري ، أو تكلفة تاريخية معززة بمستندات قابلة للتحقق؛ لذا نرى أن المحاسب يحترم هذه التكلفة التاريخية ويبقى

محافظاً عليها مبدئياً إلى أن يتم التخلي عن الأصل الذي تم شراؤه؛ وإلا فأين دليل الإثبات الذي يسمح له بتغيير التكلفة التاريخية؟ وإن سماحه بتعديل التكلفة التاريخية قبل التخلي عن الأصل أو بيعه، يفسح المجال أمام تسجيل قيم وهمية بهدف إظهار المشروع على أنه رابح بشكل مخالف للواقع لمحاولة تأجيل إفلاسه وخروجه من السوق، وإقناع الآخرين من المستثمرين بشراء أسهم جديدة لتعويض نقص التمويل ودفع الديون المترتبة على المشروع، وعلى العكس قد تلجأ إلى تسجيل أعباء وهمية وتخفيض القيم التاريخية لتخفيض الأرباح والتهرب من دفع الضرائب ، وفي كلا الحالتين فإن المحاسب سيتعرض إلى ضغوط الإدارة التي يعمل موظفاً لديها لتبني السياسات المحاسبية التي تجعل من الربح قراراً سياسياً وليس مقياساً موضوعياً. وهو يتسلح بالمعايير المحاسبية المهنية التي لا يقبل المحاسب القانوني أن تعالج البيانات المحاسبية بغيرها لكن ضبابية هذه المعايير ومرونتها وسماحها بالعديد من الممارسات البديلة تبقي المجال متاحاً لتحكم الإدارة بنتاج المشروع.

لذا فإن العديد من الأطراف وفي طليعتها المحاسب ترى بأن المحاسبة على أساس التكلفة التاريخية هي النموذج الوحيد المنسجم نظرياً وعملياً مع طبيعتها التاريخية ووظيفتها الرقابية . فالدوائر الضريبية تؤيد القياس التاريخي وما يدعمه من مستندات قابلة للتحقق تمكنها من فرض الضريبة وضمان حقوق خزانة الدولة ، وتميل بالتالي إلى معارضة أي خسارة ناجمة عن تخفيض القيمة التاريخية للأصول، أو زيادة القيمة التاريخية للالتزامات، إلا أنها ترحب بزيادة قيمة الأصول إذا كانت ستفرض عليها الضريبة، وإن تباين موقف الإدارة مع الدوائر الضريبية يجعل البيانات المحاسبية المعدة للضرائب تحتاج إلى تسويات في القيود المحاسبية المالية (الضريبة المؤجلة)، مما يجعل الإدارة أميل في هذه الحالة للتمسك في التكلفة التاريخية.

إلا أن الوظيفة الرقابية للمحاسبة وإن كانت تبنى مبدئيا على أساس ما حدث في الماضي، فإن فائدة الرقابة تكمن في ترشيد عملية اتخاذ القرارات الخاصة بالمستقبل (Demski et al PP.157-169)، وهي معنية بالتالي بالتأثير بسلوك متخذي القرارات، وإن الخوف من الخسائر الضمنية عن طريق اعتماد بيانات وهمية، جعل متخذي القرارات يتمسكون بالقيمة العادلة التي كانت تمثل في البداية التكلفة أو السوق أيهما أقل، مما جعل مبدأ الحيطة والحذر هو المبدأ المهيمن في عمليتي القياس والإفصاح في المحاسبة، وقد تم هذا التمسك عن طريق GAAP الذي يمثل المسطرة التي يقيس بواسطتها المحاسب القانوني عند مراجعته لحسابات الشركة، لكن الضغوط التضخمية التي واجهت الاقتصاد العالمي في أعقاب الحرب العالمية الثانية أدت إلى انخفاض القوة الشرائية لعملات الدول المتحاربة والدول التابعة لها اقتصاديا، مما أدى إلى ارتفاع الأسعار، وتحقيق أرباح وهمية، عن طريق بيع المخزون السلعي بأسعار أعلى تتناسب مع مستويات الأسعار السائدة في تاريخ البيع، مما يؤدي إلى إظهار أرباح نتيجة المقابلة بين تكاليف قديمة بأسعار رخيصة ومبيعات حديثة بأسعار عالية، وهذا يؤدي بطبيعة الحال إلى تحقق ضرائب عالية تتناسب مع الأرباح،إلا أن المشروع والحال هذه يجد نفسه عاجزا عن شراء الكمية نفسها من المخزون التي كانت لديه في بداية العام إذا افترضنا أن انخفاض القوة الشرائية بقي مستمرا خلال سنوات الحرب والسنوات التالية مباشرة ، وكذلك وجدت المشروعات نفسها غير قادرة على استبدال أصولها الثابتة في الوقت المناسب لأن مخصصات الاستهلاك المحتسبة على أساس التكاليف التاريخية لهذه الأصول لا تكفي لاستبدال أصول جديدة- كما سنرى- وقد أدى هذا الوضع إلى مهاجمة الاقتصاديين وقادة الأسواق المالية ومهنة المحاسبة. لهذا الأساس التقليدي الراسخ، طالما أنه أصبح مدمرا لمستقبل المشروعات ويهدد استقرار الأسواق المالية

ويجعل القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية لا تمثل الواقع الاقتصـــادي، وقد أثر ذلك بسلوك متخذي القرار من إدارة ومساهمين ومقرضين، مما جعل المهنـة تفكر ببدائل للتكلفة التاريخية: كالتكلفة التاريخية المعدلة التي تهدف إلى استبعاد أثـر تغير مستوى الأسعار من القوائم المالية، والقيم الجارية التي تقيس المركز المالي بقيـم جارية كتكلفة الاستبدال،وقد عرضنا في الفصل السابق السلسلة الثالثة التي انطلقت من القيم الجارية وليس من القيم التاريخية، ومع ذلك فإن المهنة والمجتمـــع المـــالي بقيت متشبثة بالتكلفة التاريخية نظراً لعدم اقتناعها بالبدائل المطروحة بالرغم مـــن ان FASB في أمريكا تبنت المعيار ٣٣ الخاص بفترات التضخم كما أن IAS تبنـت المعيار الدولي ٢٩ إذا كانت الاقتصاديات تعاني من ضغوط تضخمية شديدة، وقـد تطلب المعيار الدولي ٣٦ الصادر في ١٩٩٨ الاعتراف بالخسارة في انخفاض قيمـــة الأصل طويل الأجل عندما يزيد المبلغ المرحل للأصل عن قيمته القابلة للاسترداد.

والواقع أن وتيرة الهجوم على التكلفة التاريخية قـــد خفـــت في العقديـــن الماضيين نظراً لانتقال الاقتصاد العالمي من مرحلة التضخم إلى مرحلة الكساد، أمـــا الدول التي ما تزال تعاني من الضغوط التضخمية فيعود لها تطبيق المعايير الخاصة بها، مما يشير إلى بقاء التكلفة التاريخية كأساس راسخ للقياس المحاسبي بنيت عليه نظريـــة المحاسبة، بالرغم من مطالبة بعض فئات مستخدمي المعلومات بالإقلاع عنها ، ولعل ذلك يفسر بعدد من الأسباب أهمها:

١- الأسس القوية التي تعتمد عليه التكلفة التاريخية واعتياد المحاسبين عليها.

٢-عدم توازن البدائل المطروحة وعدم الاتفاق على واحد منها.

٣-تباين مصالح قراء القوائم المالية، فليسوا مقتنعين جميعاً بالإقلاع عـــن التكلفـــة التاريخية، بل إن فئات منهم بقيت تدافع عنها.

٤- تباين المستويات الثقافية لقراء القوائم المالية وعدم استيعاب الكثير منهم للبدائل المطروحة.

وعلى ذلك فإن المدخل الرقابي الذي بنيت عليه نظرية المحاسبة تقليدياً بقي سائداً ومرتبطاً بالتكلفة التاريخية،بالرغم من خروج المعايير المهنية عنه في مجال تقويم المخزون السلعي بالتكلفة أو السوق أيهما أقل أو الاعتراف بالخسارة في انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل، وكلها تسير باتجاه تخفيض الربح، ولو أن مفهوم القيمة العادلة الذي قال به FASB من خلال المعيار SFAS 115 قبل بزيادة القيمة بالنسبة للأدوات المالية، وقد نص المعيار الدولي ٣٩ على قياس جميع الأوراق المالية للدين والأوراق المالية لحقوق الملكية والأصول المالية الأخرى المحتفظ بها لغرض البيع، أو إنها قابلة للبيع بالقيمة العادلة، ولا شك بأن هذا الخروج عن التكلفة يجد مبرره في مدخل القرارات، فإذا كان مدخل الرقابة منسجماً تمام الانسجام مع التكلفة التاريخية فإن مدخل القرارات تبنى القيمة العادلة، نظراً لأن القيمة العادلة أكثر تأثيراً بسلوك متخذي القرارات، الذين يفترض أنهم يرغبون في بناء قراراتهم على قيم واقعية.

وهكذا نجد أن مدخل الرقابة بقي مع التكلفة التاريخية، إلا أن مدخل القرارات المبني عليه والمتمم له خرج عن التكلفة التاريخية أحياناً، ولا يقتصر التناقض على نموذج القياس المعتمد، بل إن مطالب متخذي القرار تختلف من حيث مستوى الإفصاح المسموح بنشره، فبينما يكتفي المدخل الرقابي بالقوائم المنشورة الثلاث، وهي الميزانية العمومية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية، نجد أن فئات من متخذي القرارات كالمحللين الماليين ومرشدي الاستثمار يطالبون بنشر الموازنة التقديرية، بالإضافة إلى بيانات أكثر تفصيلاً تمكنهم من بناء نماذج قراراتهم بشكل أكثر فعالية.

فإذا كان مستخدم البيانات المحاسبية هو أحد المستويات الإدارية، فهو قادر على استخدام ماشاء من البيانات الكمية وبيانات التكاليف الفعلية والمعيارية لإعداد الموازنات الرأسمالية والجارية بأنواعها، وهو لا يكتفي بالبيانات التي يكفلها نظام المعلومات المحاسبي ، بل يستخدم بيانات نظام المعلومات الإداري، وما يتضمنه من معلومات لازمة لاتخاذ القرار، وكذلك فهو لا يكتفي بمدخل التكلفة التاريخية، بل يستخدم القيم الجارية، أو التكلفة التاريخية المعدلة، أو التدفقات النقدية المستقبلية بهدف الوصول إلى القرار المناسب (Strinivason et al PP. 65-92) .

أما إذا كان متخذ القرار جهة خارجية عن المشروع فقد تبني قراراتها على أساس المعلومات التي توفرها القوائم المالية المنشورة بافتراض مستثمر عادي ذي ثقافة متوسطة، أما إذا كان متخذ القرار ذا خبرة وثقافة متخصصة يعمل في البنوك أو مؤسسات الأوقاف أو مؤسسات الضمان الاجتماعي وما إليها من مؤسسات مالية ضخمة ، فمن المؤكد أنه سيطلب معلومات أكثر تفصيلاً من القوائم المالية المنشورة. وسيرحب بالاطلاع على تنبؤات الإدارة بأرباح المشروع خلال السنوات القادمة، لكنه يرغب في التأكد من مصداقية هذه التنبؤات، كما يرحب بنشر الموازنات التقديرية الخاصة بالمشروع، وبالتقارير المرحلية التي تعدها الإدارة بشكل ربعي تعرض فيها القوائم المالية الربعية التي تنقصها بعض التسويات المحاسبية التي لا تتم إلا في نهاية العام، هذه القوائم تقدم تطمينات أولية عن سير المشروع خلال العام.

أما الإدارة فهي مضطرة لمسايرة عصر المعلومات، فأصبح الإعلان هو المقدمة الأولى لنجاح المشروع، هذا الإعلان الذي أضحى يشمل جميع المعلومات ماعدا تلك الأسرار التكنولوجية التي تتناقص يوماً بعد يوم.

و-مدخل النظرية الإيجابية في المحاسبة Positive Accounting Theory:

نشأت هذه النظرية خلال الربع الأخير من القرن العشرين على يد عدد من أساتذة جامعة روشيستر في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث كانت النظرية التقليدية المبنية على المدخل المعياري (GAAP) تتعرض لانتقادات شديدة أهمها تعرض الأرقام المبنية على أساس التكلفة التاريخية للتشكك من قبل متخذي القرارات والسوق المالي وغيرهم من عناصر المجتمع المالي، وفشل مداخل القيمة البديلة من إقناع المحاسبين ومستخدمي القوائم المالية بها.

انطلقت هذه المدرسة مبدئياً من الفلسفة الوضعية القائمة على المنهج التجريبي الخاص بالعلوم الطبيعية الذي يعتمد على التجربة العملية والوصول إلى علاقات دالية واضحة بين متغيرات الظاهرة المدروسة، بحيث يمكن التنبؤ بحصول نتيجة معينة في حال ظهور أخرى ترتبط معها بعلاقة مؤكدة تجريبياً يمكن تفسيرها بدقة والتعبير عنها بعلاقة رياضية، كقولنا إن اجتماع كمية معينة من الهيدروجين مع كمية معينة من الأوكسجين يؤدي إلى الحصول على كمية محددة من الماء.

فقد كانت النجاحات العظيمة التي حققها المنهج التجريبي في العلوم الطبيعية مغرية لدى رواد مدرسة روشيستر لصياغة نظرية المحاسبة على أساسه في العقود الثلاثة الماضية (Watts and Zimmerman 1990, P.131)، إذ تصدت مدرسة روشيستر لنقد المدخل المعياري وتبنت بناء نظرية المحاسبة على نسق العلوم الطبيعية مستفيدة من أدبيات الاقتصاد المالي التي نشرت قبل هذه الفترة من قبل بعض الاقتصاديين أشهرهم ميلتون فريدمان أستاذ الاقتصاد في جامعة شيكاغو الذي ركز على المدخل الإيجابي في الاقتصاد منطلقاً من تأثير القرارات الاقتصادية المتخذة كتخفيض معدلات الفائدة في سلوك متخذي القرارات من المستثمرين أو المستهلكين (Christenson P.5)، المتمثل في زيادة إقبالهم على

الاستثمار الذي يؤدي بدوره إلى زيادة الإنتاج، وامتصاص جزء من البطالة في المجتمع ، وهذا يؤدي إلى زيادة دخول فئات اجتماعية مختلفة كالذين كانوا عاطلين عن العمل تماماً أو المؤسسات الخدمية التي يزداد الطلب على خدماتها بسبب زيادة الاستثمار، وبناء خطوط إنتاجية جديدة ، بالإضافة إلى زيادة الطلب على المواد الأولية التي تمثل مدخلات الخطوط أو المشروعات الجديدة وهكذا.

وإن تأييد الخبرة العملية لمثل هذه النتائج المترتبة على القرارات الاقتصادية أغرى رواد مدرسة روشيستر لمحاولة بناء نظرية إيجابية للمحاسبة، تجعل من السياسات والقرارات المحاسبية الأخرى أداة تنبؤية ترفع المحاسبة إلى مصافي العلوم المتقدمة التي تبحث في تقديم تنبؤ مفيد، وتخلصها من الاعتماد على الدراسات التجريبية اللازمة، إذ وضع Watts and Zimmetman بحثاً بعنوان : نحو نظرية إيجابية للمحاسبة عام ١٩٧٨ وبحثاً آخر بعنوان الحاجة إلى نظرية المحاسبة وإشباع هذه الحاجة في عام ١٩٧٩ وألمحا إلى الحاجة إلى الربط بين الخيارات المحاسبية والمتغيرات الأخرى (Watts and Zimmarnan 1990 P132).

وبالإضافة إلى الجذور الفلسفية الوضعية التي بنى رواد مدرسة روشيستر نظريتهم الإيجابية عليها، فإنهم اعتمدوا على جذور قانونية أخرى تتمثل في نظرية الوكالة التي تحدد العلاقة بين الموكل الذي يشار إليه على أنه الأصيل أو المدير، والوكيل الذي يحمي مصالح موكله وينفذ تعليماته مقابل أتعاب أو أجور أو تكاليف لهذه الوكالة، وتفسر هذه النظرية العلاقة القائمة بين المساهمين (المدير أو الموكل) والوكيل الذي يمثل مجلس الإدارة المنتخب الذي ينتخبه المساهمون لحماية أموالهم وإدارتها بما يتفق مع مصلحتهم، وفي الوقت نفسه فإن الوكيل يهدف إلى القيام بالمهمة وتحقيق مصالحه الخاصة وتنظيم علاقات المشروع بعقود رسمية توضح حقوق وواجبات كل طرف إلا إذا كانت هذه الحقوق والالتزامات مفهومة من

خلال القرارات المتخذة أو التقاليد المتبعة، وتسري هذه القاعدة على العلاقات الوظيفية الأخرى داخل المشروع فمجلس الإدارة يأخذ دور الموكل (أو الأصيل أو المدير) حين يعين مديراً عاماً للشركة يعطيه صلاحيات واسعة تمكن من إدارة الشركة في غياب المجلس، ويأخذ المدير العام هنا دور الوكيل، وسرعان ما يصبح المدير العام موكلاً حين يعين باقي موظفي الشركة ليفوض مدراء الإدارات بكافة صلاحياته في حدود إداراتهم ويقوم هؤلاء بمساءلة الموظفين في الإدارة المتوسطة على هذا الأساس، وهكذا حتى الوصول إلى أصغر موظف أو مستخدم في الشركة فإنهم جميعاً يعملون بهدي نظرية الوكالة ويسعى كل طرف من هؤلاء الأطراف إلى تغطية مصلحته الخاصة على حساب المصالح الأخرى ضمن قواعد اللعبة التي تمثلها عقود الوكالة الرسمية أو الضمنية، أما المنعكس المحاسبي لنظرية الوكالة فيتمثل بتكاليف الوكالة agency costs التي تقسم إلى ثلاثة أقسام أساسية وهي (الشيرازي ص ٤٠٠).

١-تكاليف تتمثل في إجراءات يقوم بها الوكيل لتأمين مصالح الموكل وبث الثقة لديه Bondiny costs.

٢-تكاليف تتمثل في إجراءات يقوم بها الموكل للرقابة على أداء الوكيل ومتابعة نشاطه Monitoring costs.

٣-تكاليف تتمثل في الأثر السلبي على أسعار وسندات المنشأة بسبب اتخاذ الوكيل قرارات تخدم مصلحته هو وليس مصلحة الموكل Rosidunal loss.

وهكذا فإن النظرية الإيجابية تقدم سياسات محاسبية تنسجم مع استراتيجية الإدارة، وتتغير بتغير هذه الاستراتيجية ولا تقدم مبادئ ثابتة لا تتأثر بالظروف المتغيرة، وتهدف من هذه السياسات الحصول على نتائج معينة تخدم استراتيجيتها.

فقد تستهدف الإدارة رفع سعر السهم وتحسين سمعة المشروع في السوق المالي، لذا فإنها تحاول تضليل المجتمع المالي عن طريق اتباع سياسات محاسبية معينة، كأن تغير طريقة الاستهلاك المتبعة من الاستهلاك المعجل إلى القسط الثابت، مما يؤدي إلى زيادة الأرباح زيادة وهمية، أو أنها تتلاعب بسعر صرف العملات الأجنبية كأن تحصل الشركة على مساهمات بعملات أجنبية، تحتفظ بها في البنوك، وحين تتعرض لخسائر، تلجأ إلى إعادة تقويم هذه العملات وتسعيرها بحسب أسعار ١٢/٣١ التي تزيد عن أسعار الشراء أو الاكتتاب، وتظهر الفرق على أنه ربح قابل للتوزيع، أو أنها تغير طريقة صرف المخزون من FiFo إلى LiFo مما يؤدي إلى انخفاض تكلفة المبيعات في فترات الانكماش التي تحيط بالشركة.

ولا تأتي نتائج مثل هذه السياسة مناسبة لاستراتيجية الإدارة وترفع أسعار الأسهم، إلا إذا افترضنا أن المجتمع المالي يتمثل بأشخاص عاديين ليس لهم خبرة في المحاسبة، أو أن كفاءة السوق المالي ضعيفة وإن السوق ليس لها مصدر للمعلومات إلا القوائم المالية المنشورة، وإن غالبية الاختبارات التي جرت لم تؤيد مثل هذه الافتراضات بل دلت على أن سعر السهم لم يرتفع بمجرد تغيير طريقة محاسبية تؤدي إلى زيادة الربح الصافي (Cready and Hurtt PP. 891-9069)، إلا أن قيام الشركات النفطية بتغيير الطريقة المتبعة من التكاليف الكلية FC إلى المجهودات الناجحة SE حيث انخفضت قيمة النفقات المرسملة بموجب FC التي تعتمد في الرسملة على العقد كمركز للتكلفة بعكس SE التي تعد الحقل مركز للتكلفة ، وإن انخفاض النفقات المرسلمة أدى إلى انخفاض الأرباح الصافية، وهذا بدوره أدى إلى انخفاض أسعار أسهم الشركات المحولة، بالرغم من أن هذا التوزيع لم ينعكس على التدفقات النقدية ، وإن الفروق هي فروق محاسبية بحتة تعود للطريقة المتبعة ، هذا بعكس الاختبارات الأخرى التي أيدت وجود أثر على أسعار الأسهم والسندات إذا

كان تغيير الطريقة المحاسبية يؤدي إلى تغيير التدفقات النقدية المتوقعة، فإذا كان تغيير طريقة الاستهلاك أو طريقة صرف المخزون المتبعة من القسط الثابت إلى عدد سنوات الاستخدام، أو التغيير من LiFo إلى FiFo يؤدي إلى تخفيض الأرباح، وهذا يؤدي بدوره إلى تخفيض الضريبة المؤجلة (أو المدفوعات) فإن زيادة صافي الربح الناتجة تؤدي إلى زيادة التدفقات النقدية المتاحة في المشروع وزيادة الأرباح القابلة للتوزيع، ولاشك أن هذه النتيجة تؤيد افتراض كفاءة السوق المالي (الشيرازي ص ٣٧٥) واعتماد هذا السوق على أشخاص أكفاء يطلعون على قوائم المشروع المالية ويفهمون ما بين أرقامها كما أنهم يطلعون على أية معلومات أخرى لها علاقة، فلا يغيرون قراراتهم بمجرد ارتفاع أو انخفاض الربح محاسبياً بسبب تغيير الطريقة المحاسبية المتبعة لكنهم قد يتأثرون إذا كان تغيير الطريقة من شأنه التأثير بالتدفقات النقدية المباشرة أو غير المباشر، و لم تبين الاختبارات تأثيرات جوهرية على أسعار الأسهم والسندات في الشهر التالي لنشر القوائم المالية، إلا أن المزيد من الإفصاح كالإفصاح عن أنشطة المشروع الرئيسة كان له تأثير على أسعار الأسهم والسندات، نظراً لأهمية الإفصاح عنها لتحديد مخاطر الاستثمار.

وتعبر الإدارة عن سياساتها المحاسبية أحياناً عن طريق الضغط على الجهات المسؤولة عن إصدار المعايير المحاسبية لإصدار معايير تنسجم وسياستها، وقد تجري تغييرات في سياساتها الاقتصادية عن طريق العزوف عن عمليات معينة، أو حيازة أصول نقدية أو شبه نقدية نظراً لما لهذه الأصول من آثار سلبية على قياس الربح لديها في حال أخذها بالمعايير التي تتطلب التكلفة التاريخية المعدلة أو القيمة الجارية أو مزيج بين الأسلوبين، وعلى ذلك فإن للإدارة تأثيراً على إصدار المعايير، كما أن المعايير تؤثر بسلوك الإدارة، هذه المعايير التي تصدر تعبيراً عن الموقف الخاص بالمدخل المهني الذي يهدف إلى حماية المجتمع المالي ويعتمد بالدرجة الأولى على

تقرير مدقق الحسابات المؤهل مهنياً والملتزم أخلاقيـاً بأدبيـات السـلوك المـهني (cohen et al PP. 90-120)، حتى أن المطلوب في الوقت الحاضر هو وضـع معايير أخلاقية والتزامات قانونية لإلزام مدراء الشركات بعدم اللجـوء إلى الغـش والتلاعب والتضليل على المجتمع المالي.

ومن المفهوم أن تتبنى الإدارة سياسات محاسبية لخدمة مصلحتها الذاتية التي قد تتطابق في بعض الأحيان مع مصلحة المشروع، وقد تتناقض معـه في أحيـان أخرى بحسب مقتضيات عقود الوكالة الرسمية أو الضمنية ، وقد تكـون مصـالح الإدارة آنية أو مستقبلية، وقد تشمل منافع مالية أو مزايا عينية، وقد تهـدف الإدارة إلى الحصول على هذه المنافع بصورة مباشرة أو بشكل غير مباشر (الشـيرازي ص ٣٩٦) ويمكن تصنيف مصالح الإدارة على النحو التالي:

آ-الرواتب والمكافآت: إذ من المألوف أن يتقاضى مجلس الإدارة أو المدير العـام، وبعض المدراء التنفيذيين، أتعاباً ترتبط بربحية المشروع، وذلك حرصاً من المسـاهمين على تحقيق هدف المشروع الأول ألا وهو الربح الذي ينال المساهمون منه نصيبـاً نقدياً على شكل توزيعات، وإن نجاح الطاقم الإداري بتحقيق الربح، يجعـل مـن المنطقي أن تخصهم الهيئة العامة للمساهمين بنسبة من هذا الربح، هذه النسبة قد تمثل كل ما يحصل عليه الطاقم الإداري من أجور أو أتعاب، وقد يتقاضى هذا الطـاقم نسبة من الربح زيادة على الرواتب المعتادة لتحفيز الإدارة لبذل مجـهودا لتحقيـق الأرباح، فإذا بلغت الأرباح مبلغاً معيناً، وهيأ الفريق الإداري نفسه علـى أسـاس تقاضي نسبة من هذه الأرباح، وقبل حلول نهاية العام، فوجئ هذا الفريق بدعـوى مقامة من إحدى الشركات مطالبة بتعويضات تأتي على الأرباح بكاملها، وفي هـذه اللحظة ستفكر الإدارة ملياً في تجاهل هذه الدعوى مؤقتاً للحصول على نسبة مـن الربح، بدلاً من تشكيل مخصصات تقابل التعويضات التي يرجح أن يحكـم فيـها

بموجب هذه الدعوى ، وقد تلجأ الإدارة إلى تقويم المخزون السلعي مع تجاهل تقادم بعض الأصناف، مما يؤدي إلى ظهور أرباح تسمح لها بالحصول على حوافز، على حساب مصلحة المساهمين ومصلحة المجتمع المالي الذي يمثل أطرافاً من أهمها المساهمين الجدد الذين يشترون أسهماً أو سندات على أساس قوائم مالية مضللة.

٢-تكوين سمعة إدارية جيدة، فمن المعروف أن الإدارة الناجحة تكسب سمعة طيبة في مرحلة يسود فيها الكساد منذ عقود عديدة، وهذا يؤدي بدوره إلى تكوين رأسمال بشري تتمثل بهذه الإدارة، فترتفع رواتب الإداريين ويصبح لهم حظ في العمل لدى مشروعات أكبر في الداخل والخارج.

ومن الطبيعي أن المقياس السائد في السوق المالي هو تحقيق الأرباح فكلما زادت الأرباح عن المعدلات السائدة كان الطاقم الإداري ناجحاً ، مما يستدعي صرف بعض النفقات للدعاية للجهاز الإداري وبناء علاقات عامة قوية تسمح لعناصر الإدارة القيادية بتحقيق مكاسبها.

٣-بنية رأس المال: إذ قد تمتلك الإدارة جزءاً من رأسمال الأسهم فتسعى الإدارة عند ذلك إلى تحسين سمعة الشركة وتحسين أسعار أسهمها في الوقت نفسها.لذا فإن الإدارة تسعى إلى اعتماد السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة الأرباح، وقد ترغب الإدارة في شراء الأسهم ، لذا فإن من مصلحتها تخفيض سعر السهم وإظهار المشروع خاسراً أو رابحاً أقل من الواقع، عند ذلك تكسب الإدارة ويخسر المساهمون الذين يبيعون أسهمهم ، وقد تؤثر الإدارة بسعر السهم عن طريق معلومات أخرى غير القوائم المالية، بالإضافة إلى ما تملكه من علاقات تمكنها من التأثير النسبي على السوق المالي، وخاصة إذا لم تكن كفاءة هذا السوق قوية.

وتبدو القضية أكثر وضوحاً، إذا كانت الإدارة تلجأ إلى الائتمان لتدبر نقص التمويل اللازم للنهوض بأنشطة المشروع المختلفة، فقد تلجأ إلى الاقتراض

العام عن طريق طرح سندات للاكتتاب العام Public Debt أو تلجأ إلى اتفاقات خاصة للحصول على قرض من البنوك أو المنشآت المالية الأخرى private debt، وقد تثير هذه العقود تعارضاً بين الإدارة وبين الدائنين.

فإذا كانت الإدارة تمتلك جزءاً من أسهم رأس المال، أو أنها تتقاضى جـزءاً من حوافزها وتعويضاتها كنسبة من الأرباح، حتى ولو كانت هذه الأرباح علـى حساب قيمة المنشأة ككل، وتحويل الثروة تدريجياً من الدائنين إلى المساهمين: كقيام الإدارة بقبول عمليات ذات مخاطر عالية بهدف تحقيق أرباح أعلـى، أو الحصـول على سندات جديدة بشروط أفضل، أو التغاضي عن استثمارات تؤمن سيولة عالية بربح محدود، وقد تدفع مثل هذه السياسات إلى فرض الدائن لشروط تقيد حريـة الإدارة في التصرف bond covenents بعد حصولها على القروض أو إصدارهـا لقرض السندات حماية لحقوق الدائنين ، وهكذا تصبح السياسات المحاسبية مفروضة من الخارج (Jensen and Meckling. P.120).

كما كشفت النظرية الإيجابية النقاب عن أن تعويضات المدراء إذا كـانت مرتبطة بصافي الربح قد تكون مرتبطة بتكاليف الوكالة التي تمثل جميع تكـاليف الموظفين والتجهيزات الإدارية اللازمة لتشكيل المعلومات والقيام بوظـائف الإدارة الأخرى، إذ كلما ازدادت تكـاليف الوكالـة ازدادت رفاهيـة عنـاصر الإدارة وارتفعت المصروفات الإدارية غير المباشرة ، أما إذا كانت تعويضات الإدارة تمثـل نسبة من صافي الربح فإن الإدارة تسعى لتخفيض نفقات الوكالة لزيـادة صـافي الأرباح مما ينعكس بالزيادة على علاوات أو حوافـز عنـاصر الجـهاز الإداري (Smith and watts P 19)، وقد أوضحت النظرية الإيجابية أن الشركات الـتي تنظم نفسها لتصغر تكاليف التعاقد أو الوكالة تكون ذات حظ أوفـر في البقـاء (Fama and Jensen P. 117).

وبين رواد مدرسة روشيستر أن الغرض من نظريتهم هو تخليص المحاسبة من الأحكام القيمية الناجمة عن المدخل المعياري الذي هو نتاج المنطق الاستنباطي، للانطلاق نحو قاعدة من التفسير والتنبؤ (إذ.. إذن)، تبنى على حقائق تجريبية Watts and Zimmernan, 1990, P.147 وقد بين واطس وزيمرمان أكثر من مرة أن الفائدة من النظرية الإيجابية تعتمد على قوة تنبؤها وتفسيرها.

ولاشك بأن النظرية الإيجابية التي دعت إليها مدرسة روشيستر هزت أركان النظرية التقليدية المبنية على المدخل المعياري، وكادت أن تتوقف الكتب أو الأبحاث الجديدة في منهج المحاسبة أو في نظرية المحاسبة في الإطار التقليدي، عدا بعض البحوث التي قدمها أصحاب النظرية الإيجابية أو مؤيدوهم، حاولوا الربط بين هدف معين وبين خيارات محاسبية لتقديم بيانات محاسبية تخدم هذا الهدف، زاعمين أن ذلك يؤيد النظرية الإيجابية.

ونحن نعتقد أن النظرية الإيجابية فشلت تماماً في تحقيق أهدافها لبناء نظرية للمحاسبة لأسباب أهمها:

١-إن ربطها بين إعداد البيانات محاسبية وخدمة غرض معين هي موجودة في أدبيات المحاسبة وفي التطبيق العملي، وكثيراً ما لامس كتاب المحاسبة مثل هذه الثغرات قبل النظرية الإيجابية بكثير، وإن هذه الممارسات تعبر عن اتجاهات الإدارة في ظروف معينة.

٢- لم تتمكن النظرية الإيجابية من بناء نظرية أو بناء منهج متماسك للمحاسبة، فقد ركزت على أن التنبؤ يرتبط بسلوك المحاسبين كما يعتقد بعض الاقتصاديين أن تركيز النظرية الاقتصادية يجب أن يبنى على سلوك الاقتصاديين، وفي هذا مخالفة لمنهج العلوم الطبيعية الذي يعمل المدخل الإيجابي في المحاسبة على محاكاته، إذ إن النظريات الكيميائية مثلاً تتعلق بفروض وقوانين حول سلوك العناصر الكيميائية من

ذرات وجزيئات وليس سلوك الكيميائيين أنفسهم، بل إن التفاعلات الكيميائية التي تشكل الأساس في النظريات الكيميائية تتم بشكل مستقل عـــن الكيميـــائيين دون الحاجة إلى تدخلهم (Christenson P.5) مما أدى إلى تراجع أصحاب مدرســـة روشيستر عن المنهج الوضعي أو الإيجابي زاعمين أنهم إنما أرادوا التمييز بين الفروض الإيجابية والمنهج المعياري الشائع في أدبيات المحاسبة في الوقت الراهـــن (Watts and Zimmerman, 1990 P.148) بهدف الوصول إلى قاعدة من التفســـير والتنبؤ في الممارسة المحاسبية، والواقع أن مدرسة روشيستر لم تتوصـــل إلى تفســـير منطقي لإجراءات المحاسبية و لم تبن تنبؤاتها على أساس هذا التفسير، وأكثر من ذلك فإن تنبؤاتها لم تؤيد من خلال اختبارات السوق بصورة عامة.

٣-عدم صلاحية منهج العلوم الطبيعية للبحث في المحاسبة وغيرهـــا مـــن العلـــوم الاجتماعية، وما تنكر زيميرمان وواطسن لتبني هذا المدخل إلا اعترافاً منهما بفشـــله وعدم نجاحه في صياغة منهج المحاسبة أو إعداد نظريتها، وقد ســـبق وبينـــا تلـــك العقبات الكأداء التي تحول دون تطبيق هذا المنهج الإيجابي في العلـــوم الاجتماعيـــة بصورة عامة وفي المحاسبة بشكل خاص.

٤-فشل أصحاب هذه النظرية في تطبيق الاختبارات التجريبية أو التحقق للتـــأكد من سلامة فروضها، ولعل النجاحات البسيطة التي ادعت تحقيقها كالعلاقـــة بـــين طريقة التكلفة الكلية في صناعة النفط والغاز وبين ربحية الشركات هو نجاح مزعوم يتسرب إليه التحيز في ظروف خاصة مرت بها صناعة النفط ، وقـــد لا تنجـــح في قطاعات أخرى (Horace et al P.59).

٥-بالرغم من هجوم أصحاب المدخل الإيجابي على المدخل المعياري والنتائج الـــتي توصل إليها إلا أنهم وضعوا افتراضاتهم واختبروا نتائجها من خلال المدخل المعيـــاري نفسه، وبالتالي وقعوا بالدائرية وظلوا داخل المدخل المعياري ذاته، و لم ينتبهوا إلى أن

الخلل إنما يكمن في المدخل المعياري ذاته الذي يعبر عن مصلحة المجتمع المالي ويضع حدوداً لسيطرة الإدارة.

ز-مدخل المعلومات في بناء نظرية المحاسبة:

عرف مجمع المحاسبة الأمريكي المحاسبة على أنها نظام للمعلومات منذ الستينيات من القرن العشرين، ومن المعروف أن نظام المعلومات بني على مدخل رياضي بطبيعته، فهو يجمع البيانات المعرّفة جيداً، ثم يقوم باستخدامها عن طريق التحليل الرياضي والبرمجة في ما يعرف بلغات الحاسوب، ثم يعمل التركيب فيها للوصول إلى قياس النتائج التي تخدم الهدف من البرامج الموضوعة.

وإن دراسة تاريخ المحاسبة يشير إلى أنها ولدت من الرياضيات، وقد عقد في ١٩٩٤/٤/٧ مؤتمراً في فينيسيا بمناسبة مرور خمسمئة عام على نشر كتاب لوقا باشيلو الذي عمم طريقة القيد المزدوج في كتاب ألفه عن الرياضيات، مما يؤكد أن مدخل المعلومات هو أكثر ملاءمة لنظرية المحاسبة من المداخل الأخرى.

وقد ذكرنا أيضاً أن جميع المناهج المعاصرة مزجت بين الاستنباط والاستقراء بما يتفق مع طبيعة مادتها ومشكلاتها العلمية، وتبحث الرياضيات في المقادير القابلة للقياس أو ما يمكن أن نسميه بالقياس الكمي، وإن الكم ما هو إلا تجريد يقوم به العقل مستنداً إلى المقدار القابل للقياس، وحين يتم التجريد يعتبر الكم المجرد معزولاً عن الواقع لتفعل فيه الرياضيات فعلها، متناسية تلك الصلة بين الكم وأساسه المحسوس المادي، كما تفعل المحاسبة حين تسجل القيم الكمية في السجلات المحاسبية فتصبح مجرد أرقام صماء تفقد علاقتها مع أصولها المادية المحسوسة فحساب كحساب النفقات العمومية مثلاً تدخل فيه نفقات من طبيعة متباينة كالكهرباء والماء والهاتف الخ، مهما يكن تاريخ استحقاقها لتجمع مع بعضها البعض وتلخص على شكل رقم نهائي لا علاقة له بأصله الملموس، إذ أن

المحاسبة كالرياضيات تمثل نسقاً فارغاً من المضمون وهي صادقة بذاتها وبشكل مستقل عن الواقع، ومن ثم إنها ليست نتيجة لتعميمات نظام وعلاقات المدركات الحسية، فحينما نتعامل في الرياضيات مع كم منفصل كالرقم ٤ فلا يهمنا إذا كان هذا الرقم مثل طول ضلع المثلث أو المستطيل، أو أجرة العامل أو قيمة فاتورة الهاتف، الخ (Russel P.40)، وهذا يختلف تماماً عن مناهج العلوم الطبيعية، بحيث يمكن القول أن منهج الرياضيات أقل عرضة للنقد من غيرها من المناهج، وبالرغم من أن منهج المحاسبة رياضي بطبيعته نرى المحاسبين لا يدركون ذلك مع ما يعنيه من ميزات هامة تمكن المحاسب من الاستفادة من الشوط المتقدم الذي قطعته الرياضيات ليبحثوا عن منهج مستحيل في العلوم الطبيعية التي تختلف عن المحاسبة في طبيعتها وفي منهجها.

والواقع أن المنهج الرياضي يقسم إلى منهجين فرعين أولهما تحليلي يقوم بتحليل العمليات لبيان عناصرها الأساسية كالقول بأن المثلث هو سطح مستوي محاط بثلاث خطوط مستقيمة متقاطعة مثنى مثنى. والثاني منهج تركيبي أو إنشائي وهو توليد مفاهيم جديدة من مفاهيم معروفة سابقاً كأن تقول الخط المستقيم هو ما ينشأ عن تحريك نقطة على مستوي في اتجاه واحد، وبينما توضع القضية في التحليل بطريقة تعيدها إلى قضايا أبسط حتى نصل إلى قضية بسيطة جداً مقبولة بدون برهان على شكل مسلمة أو بديهية أو مصادرة أو مبدأ كأن تحول معادلة من الدرجة الثانية إلى معادلة من الدرجة الأولى، فتتمكن من حلها بسهولة، أما في التركيب فننتقل من مفاهيم بسيطة إلى مفاهيم أكثر تعقيداً، أي انتقال من مبادئ أولية بدون برهان إلى نتائج مركبة ذات فائدة بحيث تتجلى فعالية الفكر الإنساني الخلاقة، فلكي نبرهن مثلاً على أن مجموع زوايا المثلث ١٨٠ درجة نقوم برسم المثلث الذي عرفناه سابقاً، ثم ننشئ امتداداً لأحد أضلاعه (زوايا مستقيمة)، وخط

مواز لضلعه الثاني بحيث نصل إلى زاوية مستقيمة مجموعها ١٨٠ درجة بالتعريف ، ونبرهن على أن هذا المجموع يساوي مجموع زوايا المثلث المعرف من قبلنا سابقاً، وهكذا يمكننا تطوير مجموعة كبيرة من الأبنية والمعادلات الرياضية بناء على مسلمات قليلة العدد كالبناء المعقد ذي النظريات الكثيرة الذي شيده إقليدس للهندسة المسوية على أساس خمس مسلمات مقبولة بدون برهان، وحين رفض ريمان ولو بتشفسكي اثنتين من مسلمات إقليدس تمكننا من بناء هندسات أخرى غير إقليدية وهكذا..

أما في المحاسبة فإن القياس الكمي الذي يمثل جوهر المنهج الرياضي بالاعتماد على طريقة القيد المزدوج بقي هو العامل الموحد الذي لا يختلف عليه المحاسبون المنظرون والممارسون، ولا شك بأن تحليل العمليات المالية للمشروع إلى جانبها المدين والدائن هو نوع مبسط من التحليل الرياضي بالاعتماد على أرقام معزولة عن الوقائع المادية التي بررت حدوثها أساساً، وتصنفها ضمن قاعدة البيانات الفنية في المشروع التي يمكن استخدام الحاسوب في تشغيلها بالشكل المناسب وعرضها بالأسلوب المناسب الذي يجعلها تخدم الغرض من أعدادها، أي إن المحاسب يستخدم المنهج التحليلي عند تسجيل العمليات وتحليلها وتخزينها على أسس المستندات الموضوعية، ثم يستخدم المنهج التركيبي عند إعداد التقارير المحاسبية التي تخدم أغراضاً معينة، وقد كان المنهج التركيبي بسيطاً في ظل العمل اليدوي حيث كان المحاسب يقدم النموذج المعياري المتمثل في القوائم المالية المطلوبة في السوق المالي ويعدها حسب شروط النشر في هذا السوق التي تمثل المعايير المهنية أحد أهم هذه الشروط، وقد كان المحاسب الإداري يعيد بناء تقارير خاصة تناسب القرارات الإدارية التي أشير إليها في ظل مدخل القرارات ، أما عند استخدام الحاسوب وقواعد البيانات فصارت إمكانية تخزين البيانات المحاسبية وتصنيفها أكثر

ملاءمة على أساس صفات معرفة جيداً ، هذا التسجيل والتصنيف إنما يستند إلى مستندات موضوعية وأسعار تاريخية تمثل عنصراً أساسياً من ذاتية هذه البيانات التي لا يمكن إدخال البيانات بدونها ، ومن خلال قاعدة البيانات هذه يمكن عرض المعلومات بحسب رغبة المستفيد لتخدم الأغراض التي ينوي استخدامها من أجلها.

وكان سورتر (Sorter) في عام ١٩٦٩ قد قدم مدخلاً للأحداث كأساس لنظرية المحاسبة، مقترحاً تحليل البينات وتخزينها ضمن أقل مستوى ممكن من التجمع والتلخيص نظراً لما في ذلك من خسارة للمعلومات ناتجة عن جمع عناصر مع بعضها البعض كالرواتب مثلاً علماً بأنها استحقت في تواريخ مختلفة،وقد تختلف القوى الشرائية للنقود في كل تاريخ من هذه التواريخ عن التواريخ الأخرى وإن تجميعها يعطي قيماً غير متجانسة ولا يمكن الاعتماد عليها، وتزداد المشكلة تعقيداً عندما تسجل حسابات ذات مغزى مختلف في حساب واحد أو تجمع مع بعضها تحت مفردة واحدة، فقد تجمع نفقات الكهرباء مع فروقات صرف العملات في حساب واحد للتوصل للقوائم المالية، مما يفقد المحاسبة الكثير من أهميتها، والبديل هو تقديم معلومات أولية غير مثقلة وغير مجمعة ولا ملخصة صالحة للاستخدام بخسارة أقل، مما يتيح للمستخدم استخدامها بحسب نموذج القرار الذي يرغب به، مما يعطي تنوعاً من نماذج القرارات ما كانت لتتاح في ظل المدخل المعياري، وبذلك يمكن التخلص من أزمة القيمة (تاريخية أو جارية أو استبدالية أو مخصومة) كما يمكن التخلص من قواعد القياس الأخرى كصرف المخزون السلعي أو استنفاذ الأصول طويلة الأجل، لإتاحة الفرصة أمام المستخدم لاستخدام القواعد التي يشاء.

لكن سوتر أنهى مدخله بعرض ميزانية مفصلة تعرض أحداثاً ولا تعرض قيماً وكذلك قائمة للدخل وقائمة لتغير الوضع المالي.

وقد كان لهذا المدخل أثر مهم في أدبيات المحاسبة المعاصرة حيث قدمت بحوث تجريبية متعددة لاختبار مدى تطبيق هذا المدخل، لعل أهمها البحث الذي قدمه ديكستر وبنباسات في عام ١٩٧٩ م ونشراه في مجلة المحاسبة (Benbasat, I. PP.735-749).

وقد قدم البحث تقويماً تجريبياً لمدخلي الأحداث والقيمة، ضمن إطار النموذج النفسي لمتخذي القرارات ، وقد كانت المتغيرات المستقلة في البحث المذكور هي:

١-أسلوب إنشاء المعلومات على أساس مدخل القيمة أو الأحداث.

٢-النموذج النفسي لمتخذ القرار.

أما المتغيرات التابعة فكانت:

١-فائدة الأداء.

٢-الوقت المنصرف لاتخاذ القرار.

٣-سلوك التقرير المطلوب.

وقد تم الاختبار على مجموعة تجريبية تتضمن ٢٤ اختصاصياً في المحاسبة و ٣٠ طالباً في كلية التجارة تلقوا تدريباً خاصاً و ٤ محاسبين محترفين.

وقد دلت نتائج البحث أنه بالنسبة إلى فائدة الأداء ليس هناك من فرق بين أنظمة المعلومات المستخدمة ، وقد أعطى مدخل القيمة شأنه مدخل الأحداث نتائج جيدة، إلا أن المختبرين في مجموعة الأحداث أخذوا وقتاً أطول ليعطوا قرارالهم إذ إن الطبيعة غير المجمعة لمعلومات الأحداث احتاجت وقتاً طويلاً من قبل مجموعة الاختبار.

وفي رأينا أن هذا المدخل يمثل أساساً جيداً لمدخل المعلومات لو أنه ترك إعداد القوائم المالية أو التقارير لتبني الوحدة المحاسبية ذاتها لكن بحسب الهدف من

التقارير والقوائم المطلوبة، وخاصة أن السنين التي تلت مقالة سورتر شهدت تطوراً هائلاً في إمكانات الحاسوب، فصار من الممكن الدخول على الشبكة من خلال حواسب شخصيته مبعثرة، بحيث يمكن تبويب البيانات وإخراجها بالشكل المرغوب أكثر من السابق، وأصبحت المعلومات شأنها شأن الموارد الطبيعية تخضع لقانون العرض والطلب وهي قابلة للاستيراد والتصدير.

والمعلومات تتوافر بشكل كبير إلى حد أن عرضها في السوق يفوق الطلب عليها وهي متاحة للجميع بدون قيمة تذكر، كما أنها لا تفنى بالاستعمال، بل إن الاستعمال يزيد قيمتها (كليب ص ٨) بل تتجدد إلى ما نهاية ويمكن استخدامها من قبل عدد كبير من الناس في آن وحد، ولا يتطلب إنتاج المعلومات طاقات ضخمة من الموارد الطبيعية والطاقة فتكاليف إنتاجها منخفضة ولا تترك أي نفايات تلوث البيئة، وعلى ذلك يصعب احتكار المعلومات، بل هي مشاعة لكافة الناس (عدا مقتضيات حماية الملكية الفكرية) وهي رغم اتساع انتشارها تمتاز بقابلية التجزئة والضغط والتكييف والدمج والتلخيص والتصغير، إذ يمكننا خلال دقائق معدودة اختصار مجموعة دفترية كاملة تضم آلاف الحسابات المساعدة على عدد محدود جداً من الأسطوانات أو الأقراص المدمجة ، مما يسهل تداولها ونقلها واستخدامها ، مما يجعل المعرفة أكثر أهمية من عوامل الإنتاج الأخرى كرأس المال والعمل.

إن هذه الإمكانات الهائلة تجعل التمسك بموضوعية المدخلات وما تقتضيه هذه الموضوعية من اعتماد على التكاليف التاريخية تنطق بها مستندات أصولية موقعة من الأطراف الأخرى هو مطلب لا غنى عنه، أما استعمالها اللاحق فهو أمر متروك لحاجات وظروف المستخدمين، فالإدارة تقدم التقارير والقوائم المالية بحسب سياسات محاسبية تنسجم مع استراتيجياتها ومصالحها، والمساهمون والسوق المالي

يحصلون على القوائم المنشورة بما يتفق مع المعايير المهنية (Collins et al PP137) والدوائر الضريبية تحصل على معلومات بيانات القيمة المضافة بحسب مقتضيات المدخل الاقتصادي... وهكذا.

تمرينات

١-إن قيام المحاسب بأعداد ميزان المراجعة بالأرصدة يعد بمثابة منهج.

آ-رياضي. ب- استقرائي. جـ-استنباطي. د-مختلط .

٢-إن إعداد ورقة العمل هو مدخل :

آ-اقتصادي. ب-رقابي. جـ-إداري. د-إيجابي .

٣-إن إعداد التقديرات تمهيداً لإعداد القوائم المالية بمثابة:

آ-استقرار. ب-مدخل رياضي . جـ-استنباطي. د-قرارات .

٤-كان نظام الشركة يسمح بإعطاء الموظفين نسبة ١٠% من الأرباح الصافية إضافة إلى رواتبهم، وكانت الشركة قد فتحت حساباً برقم ١٣ لنفقات البحث والتطوير الخاصة بمشروع محدد وكانت النفقات الرأسمالية المسجلة على المشروع منذ عامين تبلغ (٣) مليون وفي ١٢/١٧ ورد تقرير يفيد بأن المعايير الدولية غيرت سياستها وأن ٢/٣ من هذا المشروع يجب أن يعد مصروفات لما كان المدير المالي مديناً إلى البنك بمبلغ ٥٠ ألف، ولو بقي هذا المشروع رأسمالياً يتمكن هذا المدير من قبض أرباح تزيد على قيمة القرض المستحق، أما الأخذ بالمعيار الدولي يجعل أرباح الشركة لا تسمح بتوزيع حوافز.

آ-إذا تجاهل المدير المالي هذا المعيار وأجله للعام القادم وقبض الحافز ما هي المسؤولية التي يتحملها؟ .

ب-في حال لجوئه إلى ذلك هل ينسجم مع المدخل الإيجابي؟ .

جـ- ما موقف المدخل المهني أو المعياري؟ .

د-ما موقف مدخل المعلومات؟ .

الفصل الثالث

مفهوم الشخصية المعنوية

يهدف هذا الفصل إلى :

- عرض مفهوم الشخصية المعنوية في المحاسبة.
- استعراض النظريات التفسيرية لمفهوم الشخصية المعنوية ومناقشتها.
- مناقشة المفهوم الحقوقي والمفهوم الاقتصادي للشخصية المعنوية.
- مناقشة الشخصية المعنوية في المشروعات غير الهادفة إلى ربح ووحدات المحاسبة الحكومية.
- مناقشة الشخصية المعنوية في المشروعات المشتركة.

- المقدمة:

يمثل وضع المفاهيم الأساسية عن طريق التحليل المنطقي المرحلة الأولى من مراحل بناء النظرية، ويمكن تشبيه مفاهيم النظرية بالأعمدة التي تشيد عليها العمارة أو البناء، وهذا من شأنه فرز الجوانب الجوهرية في الظاهرة المدروسة وفهمها لإعطاء صورة كاملة وملموسة عنها (Ebied P.30) .

وتلعب المشكلات العملية والإجراءات التي تقتضيها لحل هذه المشكلات وإنجاز أهداف البحث النظري أو إجراءاته العملية دوراً حاسماً في تحديد طبيعة المفاهيم والموقف من تشكيلها ومعالجتها.

فحين يسمع الإنسان مصطلح أو مفهوم المثلث مثلاً يدرك عن طريق الحدس العقلي أنه شكل هندسي محصور بين ثلاثة خطوط مستقيمة، ويمكن أن يدرك بالأسلوب نفسه مفهوم الكرة والقطع الناقص أو الزائد... الخ، وكذلك حين يستلم المحاسب فاتورة الهاتف فإن حدسه يقرر على الفور بأن النفقة عملية مدينة وهي حدث اقتصادي عليه تسجيله وتحليله بحسب الشروط الواجب تحققها لمثل هذه العملية... الخ، ولا شك أن هذه المرحلة من مراحل المنهج استنباطية بطبيعتها، وأن تحليل العملية المحاسبية إلى جانبيها المدين والدائن لا يؤدي إلى أي خسارة في المعلومات ولا توجد وسيلة أخرى للمعالجة المحاسبية غير التحليل المحاسبي منذ القرن الخامس عشر حتى الآن، غير أن تحليل العملية المحاسبية يعتمد على مفاهيم أخرى لتأمين اكتمال هذا التحليل وسلامته، إذ لابد من تحديد طبيعته أو مفهوم الأحداث الاقتصادية التي على المحاسب تحليلها، إذ تمثل هذه الأحداث انعكاساً لمعطيات الإدراك الحسي (Moorepp.25-27) دون تدخل من الأفكار المسبقة المتراكمة لدى المحاسب في بدايتها، من خلال ربط الأحداث بوحدة محاسبية معينة وتشغيلها من خلال نظام للمعلومات المحاسبية المعتمدة على المستندات موضوعية ورقية أو

إلكترونية ولابد من تمتع المحاسب بالموضوعية والاستقلال لاستخدام نماذج القياس والإفصاح المطلوبة من المجتمع المالي، لذا فأن المفاهيم الأساسية التي تشكل مقومات نظرية المحاسبة هي:

أ-الشخصية المعنوية.

ب-الأحداث الاقتصادية.

جـ-القياس المحاسبي.

د-الإفصاح.

ونقدم في هذا الفصل مفهوم الشخصية المعنوية تاركين المفاهيم الأخرى لفصول قادمة.

مفهوم الشخصية المعنوية

يتضمن هذا المفهوم تمييز شخصية المشروع عن المشروعات الأخرى، وعن أصحابه أو المديرين الذين يسيرونه، وقد أصبح الآن يمثل حجر الزاوية بين مفاهيم نظرية المحاسبة وقد كان مثار جدل كبير بين المحاسبين، ومازال يثير العديد من المسائل الخلافية حتى الآن،وسنقوم فيمايلي باستعراض النظريات التي حاولت تفسير هذا المفهوم.

١-نظرية الملكية المشتركة:

قبل منتصف القرن التاسع، كانت الوحدة المحاسبية متمثلة في صورة مشروعات فردية أو شركات أشخاص تقوم على أساس شخصية الشركاء والثقة المتبادلة بينهم، حيث لا يفصل القانون بين الذمة المالية للمشروع وذمة صاحبة أو الشركاء المتضامنين الذين يمثلون أصحابه، وقد سادت الفكر المحاسبي في تلك الفترة نظرية الملكية المشتركة، وقد عدت هذه النظرية بمثابة محور دارت حوله المبادئ المحاسبية في تلك المرحلة حيث تعد نظرية الملكية المشتركة أن عنصر الملكية هو

جوهر المشروع، وهي تعد المشروع مجموعة من الأشخاص (ملاكه) وأن شخصية المشروع القانونية، مندمجة في شخصية ملاكه هؤلاء، وتقوم هذه النظرية على المقومات الآتية (نمر، ص١٢):

أ-إن العلاقة التعاقدية بين ملاك المشروع هي التي ترسم إطار المشروع، والقانون لا يخلق الشركة، بل يعطي قوة تنفيذية لهذه العلاقة التعاقدية.

ب-الملكية ownership :إن أصول المنشأة مملوكة ملكية جماعية للأفراد الطبيعيين المكونين للمشروع، وليست مملوكة للمنشأة نفسها ، حيث إن الشخص الطبيعي فقط هو محل الحق، كما أنها ليست مملوكة لكل أصحاب الأموال في الشركة. حيث إن هناك فرقاً جوهرياً بين ملاك المشروع ودائني المشروع، فالفريق الأول فقط هو الذي تربطه بالمشروع رابطة الملكية، أما الثاني فتربطه بالمشروع علاقة الدائنية والمديونية.

جـ-الإدارة: يرى أصحاب نظرية الملكية المشتركة، أن قدرة المدير على اتخاذ القرارات إنما تستمد من سلطة الملاك فالملاك يفوضون السلطة للإدارة، وبذلك فإن القائمين على الإدارة يعدون بمثابة وكلاء عن أصحاب المشروع يعملون لإدارته.

د-الهدف:الغرض من المشروع هو تحقيق أكبر أرباح ممكنة لأصحاب المشروع وإدارة المشروع ترسم سياسة المشروع لتحقيق هذا الهدف، وقد أثرت هذه النظرية بالفكر المحاسبي السائد وطبعته بطابعها، وكانت أهم آثارها الآتي:

أولاً :كان الغرض من المحاسبة مجرد تسجيل العمليات ذات القيم المالية في الدفاتر نظراً لحاجة صاحب المشروع إلى سجل منتظم لجميع العمليات التي لا يستطيع أن يعيها بذاكرته، وإلى رغبة صاحب المشروع في قياس مسؤوليات الأشخاص القائمين على إدارة أمواله نيابة عنه دون الاهتمام بالأغراض الأخرى التي اقتضتها وظيفة المحاسبة المعاصرة، والتي سبقت الإشارة إليها.

ثانياً: رأس المال كان رأس المال يتمثل في الأصول التي تمثل قيمة الحصص الأصلية للشركاء، أو المبلغ الأصلي المدفوع من التاجر الفرد مضافاً إليه الأرباح المرحلة من الأعوام السابقة وأية احتياطيات أو أرباح محتجزة.

ثالثاً: الربح في نظر أصحاب المشروع عبارة عن الربح الشامل الذي تعبر عنه الزيادة في حقوقهم قبل المشروع، الناشئة عن تعامل المشروع مع الغير فقط سواء أكانت هذه الزيادة ناتجة عن النشاط التجاري العادي أم غير العادي أم المكاسب الرأسمالية ، وكان الربح يقاس عن طريق معادلة الميزانية ومقارنة صافي الأصول في بداية المدة ونهايتها أما موقفهم من التقويم فهو أميل للقيم الجارية، لأنها أقدر على قياس المركز المالي بواقعية أكثر من التكلفة التاريخية، وخاصة إذا لم يكن النظام المستندي متكاملاً.

رابعاً: الأصول بحسب نظرية الملكية المشتركة، هي كل شيء مملوك وله قيمة على اعتبار أن جوهر الأصل هو قدرته على سداد الديون.

خامساً: الخصوم هي التزامات أصحاب المشروع تجاه الغير، أو بمعنى آخر تجاه الغير وبعبارة أخرى، فإن أصحاب المشروع يضمنون سداد الديون بذمتهم المالية وليس بذمة المشروع وحدها.

٢-نظرية الشخصية المعنوية:

في أواخر القرن التاسع عشر وأوائل القرن العشرين ، ظهرت الحاجة إلى استثمار أموال كثيرة في المشروعات الاقتصادية، بحيث يعجز عن تقديمها فرد أو مجموعة من الشركاء المتضامنين ظهور الشركات المساهمة التي يعجز المساهمون فيها بحكم ظروفهم المختلفة عن إدارة الشركة بأنفسهم أو الاطلاع على حساباتها مباشرة بل يلجؤون إلى انتخاب مجلس للإدارة يفوض بدوره مجموعة من المديرين ليقوموا بإدارة الشركة نيابة عنهم، مما هيأ للإدارة القيام بوظيفتها بشكل منفصل

عن ملاك المشروع، وقد أدى هذا التطور إلى ظهور آراء معارضة لنظرية الملكية المشتركة كونها قاصرة عن تفسير طبيعة المشروع أو الشركة في ظل الظروف الجديدة، مما حدا بفقهاء المحاسبة إلى القول بفرض الشخصية المعنوية التي تقوم على أساس أن الشركة مجموعة من الأموال ذات وجود وكيان مستقل عن الأفراد الطبيعيين ملاك المشروع.

ولا أدل على ذلك من أن القانون قد اعترف للشركة بذمة مالية مستقلة عن الذمة المالية للشركاء وللشركة الحق في التقاضي باسمها وللغير الحق في مقاضاة الشركة عن تصرفات الشركاء، وقد أدى الاعتراف بالشخصية المعنوية للشركة إلى انتقال الأهمية من وجهة نظر أصحاب المشروع إلى وجهة نظر الإدارة كونها ممثلة لهذه الشخصية المعنوية إلى وجود افتراضات تختلف عن افتراضات نظرية الملكية المشتركة هي:

أ-إن جوهر أي مشروع ليس العلاقة التعاقدية بين الأفراد ملاك المشروع بل هو مجموعة الأصول أو الأموال التي يقدمها المستثمرون لاستخدامها في أعمال المشروع سواء أكان هؤلاء المستثمرون ملاكاً أم مقرضين.

ب-الملكية: أصول الشركة مملوكة للشركة نفسها كونها شخصاً معنوياً، أما أصحاب المشروع فلهم مجرد حق على هذه الأصول، حق في الأرباح عندما يقرر مجلس الإدارة التوزيع وحق في الأصول عند التصفية، وأساس هذا الرأي انه لا فرق في نظر أصحاب نظرية الشخصية المعنوية بين ملاك المشروع ودائني المشروع، حيث إنهم جميعاً في حكم المستثمرين كل يقدم أمواله لاستثمارها في أعمال المشروع رغبة في الحصول على عائد على هذه الأموال.

جـ-الإدارة: بظهور الشركات المساهمة ظهرت الحاجة إلى انتخاب مجلس الإدارة ليقوم بإدارة الشركة نيابة عن المساهمين الذين كثر عددهم لدرجة يصعب فيها

قيامهم جميعاً بإدارة الشركة، بذلك نشأت ظاهرة الانفصال بين الملكية والإدارة، وأصبحنا في وضع لا نستطيع معه القول إن المديرين وكلاء عن المساهمين فقط، بل أصبحوا وحدة مهنية مستقلة ترسم سياسة المشروع لا بوحي من المساهمين، بل بوحي من المصلحة العامة للشركة كونها شخصاً معنوياً.

د-الهدف: ويدعي أنصار الشخصية المعنوية أن ظهور الشركات المساهمة أدى إلى نشأة الإدارة المهنية التي ترسم سياسة المشروع ليس لتعظيم الأرباح بوحي من أصحاب المشروع، كما هو الحال في نظرية الملكية المشتركة بل لتحقيق رفاهية المجتمع متمثلة بأرباح مناسبة ومعقولة لأصحاب المشروع وأجور عادلة للعمال، وخدمة ممتازة أو سلعة جيدة للمستهلك (نمر، ص ٢١-٢٢).

وقد أثرت هذه الافتراضات بدورها في الفكر المحاسبي السائد:

أولاً :الغرض:

بجانب الأغراض السابقة المتعلقة بالتسجيل والرقابة صارت المحاسبة تقوم بوظيفتها الإعلامية من أجل توجيه النشاط الاقتصادي،وصار من الضروري أن يعبر القياس والعرض المحاسبي، عن مبادئ متفق عليها.

ثانياً:رأس المال :

حل مبدأ الأصول الإجمالية محل الأصول الصافية وأصبح رأس المال يتمثل في مجموع الأصول أو الموارد المستثمرة في أعمال المشروع بصرف النظر عن مصدر هذه الأموال، أي سواء أكان رأسمال مملوكاً للمساهمين أم رأسمال مقترضاً من الغير أم رأس مال مجمعاً وممثلاً في احتياطات أم أرباحاً مرحلة، ونتيجة لذلك التطور في تعريف رأس المال اتخذت معادلة الميزانية الصورة الآتية:

الأصول = الخصوم +رأس المال

ويعود الفضل إلى paton في عدم التمييز بين مزودي المال سواء أكانوا دائنين أم أصحاب أسهم وسواء أكانت أسهماً عادية أم ممتازة، ولو أن بعض منظري المحاسبة المعاصرين يدعون إلى التمييز بين فئات الممولين، لأن هذا التمييز له أثر على التدفقات النقدية المستقبلية (Cark , PP.14-31) واختلاف الأرباح بحسب ربحية المشروع ومعدلات الفائدة والضرائب.

ثالثاً:الربح :

وهو في نظر الإدارة الربح العادي الذي تعبر عنه الزيادة في أصول المنشأة الناشئة عن تعامل المشروع مع أصحاب المشروع، أو مع الغير والناتج عن النشاط التجاري العادي للمنشأة، وبذلك ظهرت أهمية فصل الأرباح العادية عن الأرباح الطارئة غير العادية، أما عن مشكلة قياس الربح فأصبحت مشكلة تحليل عمليات المشروع لفصل العمليات الإيرادية عن الرأسمالية، ثم مقابلة المصروفات الإيرادية بالإيرادات الإيرادية لتحديد صافي الربح من المطالب الأساسية للإدارة والمجتمع المالي.

رابعاً: الأصول:

إن الأصول من وجهة نظر الإدارة هي عامل من عوامل الإنتاج، وبذلك حلت القدرة الإنتاجية للأصل محل قدرته على سداد الديون.

خامساً: الخصوم:

وتطورت فكرة الخصوم كذلك وأصبحت تدل على التزامات الإدارة أو بمعنى آخر التزامات على أصول المنشأة، وهذه ممثلة في حقوق أصحاب المشروع وفي حقوق الغير (نمر، ص ٢١-٢٢).وقد انطلق أصحاب الشخصية المعنوية أساساً من خلال كون المشروع يمثل وحدة معنوية مستقلة ينظر لها القانون، تلك النظرة

ويقاضيها بصورة مستقلة عن أصحابها، وكانت نقطة الانطلاق قانونية أصلاً فقد ذهب بعض المحاسبين إلى عد تلك الشخصية المعنوية مجرد شخصية خيالية لا تعني أكثر من حيلة خلقها القانون لغرض الوصول إلى نتائج عملية معينة،ولتسهيل مهمة القضاء حيث يقول هؤلاء إن الشخص الطبيعي المكون من لحم ودم فقط هو الذي يجب أن تكون أهلاً للحق، أما إذا منح القانون الشخصية الاعتبارية إلى بعض المنشآت أو الجماعات تنشيطاً لها، فلكي تتمكن من تحقيق الغرض الذي أنشئت من أجله فيلجأ في خلقه الشخصية المعنوية لهذه الكائنات المجردة إلى حيلة عدها ذات إدارة وأنها تصلح لأن تكون محلاً للحقوق،مع أنها تفترض أن الشخصية الحقيقة هي صفة من صفات الشخص الطبيعي المكون من لحم ودم فقط، وفي ذلك تفسير خاطئ لمعنى كلمة حقيقي، ولا شك أن هذا التفسير يرجع إلى الخلط بين ما يمكن أن نطلق عليه شخصاً طبيعياً وما يمكن أن نسميه شخصاً حقيقياً، فالشخص يمكن تعريفه بأنه شخص له وجود فعلي سواء أكان هذا الشخص إنساناً أم منشأة تجارية، ومما لا شك فيه أن الشركة المساهمة ليست شخصاً طبيعياً مكوناً من لحم ودم ولكنها دون شك شخص حقيقي، حيث إن لها وجوداً فعلياً، كما أن نظرية الحيلة القانونية أو الشخصية الخيالية خاطئة من حيث إنه لو افترضنا صحتها فإنها قد تؤدي إلى فصل شخصية المنشأة عن شخصية الأشخاص المكونين لها فصلاً تاماً وعد هؤلاء الأشخاص أفراداً ليست لهم علاقة بهذه الشخصية وفيه مبالغة في تفسير معنى الشخصية المعنوية، حيث إن الاعتراف بشخصية معنوية للشركة أو المنشأة بصفة عامة ليس معناه تجاهل حقيقة أن الشركة تتكون من مجموعة من الأفراد اتفقوا على القيام بعمل مشترك لتحقيق غرض معين، حيث إن الاعتراف بشخصية معنوية للشركة أو المنشأة بصفة عامة ليس معناه تجاهل حقيقة أن الشركة تتكون من مجموعة من الأفراد اتفقوا على القيام بعمل مشترك لتحقيق غرض معين.

ويرجع هذا إلى فهم خاطئ لدور الدولة في أوائل عهد الرأسمالية في تكوين الشركات المساهمة ، إذ يؤمن أصحاب نظرية الشخصية الخيالية أن الدولة هي التي تخلق الشركة، وقد كان هذا الاعتراض صحيحاً إلى حد كبير في أوائل عهد الرأسمالية وبداية ظهور الشركات المساهمة، حيث لم يكن حق تكوين الشركات المساهمة متاحاً لجميع الناس، بل كان قاصراً على الأشخاص المقربين من السلطة تسمح لهم الدولة بإنشاء هذا النوع من الشركات بقانون خاص، وقد كانت الدولة تتدخل في غرض الشركة المساهمة وبمقدار رؤوس الأموال المخصصة لها، وتحتفظ بحقها في إلغاء عقد الشركة إذا وجدت أن في ذلك انسجاماً مع المصلحة العامة، كل ذلك يدلنا على أن تكوين الشركة المساهمة في الماضي كان نوعاً، من الاحتكار ، وفي مثل هذه الظروف كان يمكن القول إن الدولة هي التي تخلق الشركة، وبالتالي فإن الشخصية المعنوية ما هي إلا حيلة قانونية أو شخصية خيالية.

إلا أن الثورة الصناعية جعلت من تكوين الشركات المساهمة مطلباً أساسياً يجعل المساهمة حقاً من حقوق أي فرد بعد استيفاء بعض الشروط البسيطة التي تستلزمها الدولة لمجرد الإشراف فقط، ولهذا فقد تبنت غالبية المحاسبين نظرية الشخصية المعنوية لا بوصفها حيلة قانونية أو شخصية خيالية، بل لأنها شخصية حقيقية لها حقوق وواجبات كالتي يتمتع بها الشخص الطبيعي، إن الاعتراف بهذه الشخصية المعنوية للشركة يرجع إلى صفة مميزة للجماعة التي يتكون منها الأفراد فيرى فريق من أصحاب هذه النظرية أن الشركة ما هي في الحقيقة إلا مجموعة من الأفراد وكل فرد منهم له إدارة منفصلة عن الأفراد الآخرين، ولكنه بجانب هذه الإدارات الفردية يوجد ما يمكن أن نطلق عليه إدارة جماعية، ومن أجل تحقيق الغرض الذي قام المشروع من أجله لا بد لكل فرد أن يحترم هذه الإدارة الجماعية، وهي الصفة التي استلزمت ضرورة الاعتراف بشخصية معنوية حقيقة للشركة.

ويذهب فريق آخر إلى القول إن الصفة التي تكسب المنشأة الشخصية المعنوية ليس مرجعها الإدارة الجماعية، بل ما يمكن أن نسميه المصلحة المشتركة أو الجماعية، التي تخلقها هذه الإدارة الجماعية، ويدلك هذا الفريق على رأيه بذكر حالة الطفل الرضيع فهو على الرغم من أنه ليس له إرادة أو على الأقل له إرادة محدودة، إلا أن أصحاب هذه الفكرة يرون أن وجود الشخصية المعنوية يرجع إلى وجود مصلحة أو حق مشترك وليس لوجود إرادة جماعية أو مشتركة.

ويرى فريق ثالث: أن وجود الشخصية المعنوية يرجع إلى وجود ملكية مشتركة أو جماعية فعلى الرغم من أن لكل فرد ملكية فردية أو حصة في رأس المال، إلا أن مجموع هذه الحصص تكون نوعاً من الملكية المشتركة هي التي أدت إلى الاعتراف بالشخصية المعنوية للمشروع.

إلا أن المنطلقات القانونية التي انطلقت منها وجهات نظر أصحاب الشخصية الحقيقية أدت إلى الوقوع بمغالطات ناجمة عن الافتراضات التي توصلت إليها نظريتهم، هذه الافتراضات التي بنيت على افتراض عدم وجود أي علاقة بين الشخصية المعنوية وأصحابها أو مالكيها، ويمكن بيان صحة ذلك من خلال مناقشة تلك الافتراضات بالإيجاز المناسب:

أولاً: الملكية:

تقوم نظرية الملكية المشتركة على افتراض أن الشركاء أو المساهمين هم الملاك الحقيقيون للأصول، وهذا الفرض يعتمد على التفرقة القانونية بين ملاك المشروع ودائنيه، ومن ناحية أخرى يرى أصحاب نظرية الشخصية المعنوية أن المشروع نفسه هو المالك الحقيقي للأصول كونه ذا شخصية وكيان قانوني مستقل عن الملاك.

ويمكن القول بإن كلا الفرضين لا يتفق مع الحقائق الاقتصادية إذ إننا لو تجنبنا النظرة القانونية البحتة فإن الملاك الحقيقيين للأصول هم الأشخاص الطبيعيون الذين تتوافر فيهم عناصر الملكية وهي الإدارة والمخاطرة والربح، كما أن هناك فارقاً كبيراً بين الحائز على الأصول والمالك الحقيقي للأصول، ففي حين أن الشركة هي الحائزة للأصول لفترة محددة أو غير محددة، فإن الملاك الحقيقيين للأصول هم أصحاب الاستثمارات طويلة الأجل سواء أكانوا شركاء أم مساهمين أم أصحاب قروض طويلة، حيث تتوافر في هذه الفئة عناصر الملكية سابق الإشارة إليها.

فبالنسبة لعنصر الإدارة من الصعب القبول بأن الإدارة بوصفها ممثلة للشخصية المعنوية ومنفصلة عن المالكين إنما تمارس السياسات التي تخدم مصلحتها هي، أو مصلحة المشروع دون وضع مصلحة مالكي المشروع في الحسبان، بخاصة أن الشركاء أو المساهمين لهم تأثير مباشر في الإدارة عن طريق حقهم في عزلها ومحاسبتها ورسم الخطوط العريضة لسياستها، ولا ينفرد المساهمون في ذلك في الشركات المساهمة، بل يشاركهم في ذلك بصورة غير مباشرة أصحاب القروض طويلة الأجل، ويظهر ذلك جلياً في حالة فشل المشروع وتصفيته حيث يلعب أصحاب الديون دوراً مهماً في إدارة أموال التفليسة، كما يظهر أيضاً في مجموعة الشروط التي توضع في عقد إصدار هذه القروض والتي تحد من قدرة الإدارة على التصرف كشرط تحديد توزيعات الأرباح وشرط الاحتفاظ بحد أدنى لرأس المال العامل، وشرط ضرورة استبدال الأصول عند استهلاكها أو ظهور اختراعات جديدة، وشرط عمل احتياطي سداد السندات وشرط منع الإدارة من عقد قروض جديدة في المستقبل لحين تسديد القرض القديم.

أما من حيث عنصر المخاطرة فلاشك أن المساهمين أو الشركاء يتحملون الخسارة أولاً، ولكن المسؤولية المحددة للمساهمين يجعل أصحاب القروض طويلة

الأجل عرضة لتحمل جزء من الخسارة إذا تعدت الخسارة رؤوس أموال المساهمين، ومع أن أصحاب القروض طويلة الأجل يتمتعون بوجود تاريخ محدد لسداد وفائدة ثابتة، وقد يكون لهم رهن على بعض الأصول، ولكن هذه الصفات هي مجرد حقوق قانونية فقط، وفي واقع الأمر فإن تاريخ السداد قد يجدد في حالة عجز الشركة عن السداد كما أن الفائدة الثابتة قد لا تدفع في حالة وجود خسائر أو عدم وجود أرباح كافية، كما أن الرهن مسألة شكلية فقط فقد يصعب التصرف في الأصل المرهون بالبيع، وكل هذه الظروف تعرض أصحاب القروض طويلة الأجل للمخاطرة، ومن وجهة اقتصادية فان الضمان الوحيد للمساهين وأصحاب القروض طويلة الأجل هو القدرة الكسبية للمشروع، وفي حالة وجود خسارة واستمرارها فإن هنالك مخاطرة على الجميع وإن اختلفت كميتها ودرجتها بالنسبة لكل فرد في المشروع.

أما من ناحية عنصر الربح فإنه وإن كان هناك اختلاف في الطبيعة االقانونية للعائد الذي يحصل عليه المساهمون، وذلك الذي يحصل عليه أصحاب القروض طويلة الأجل، إلا أنه من وجهة اقتصادية يجب أن يعطى الوزن لما يتوقعه المساهم وصاحب القرض وليس لما يستحقه قانوناً، فلاشك أن كلاً من المساهم وصاحب القرض يخاطر بأمواله في المشروع على أمل تحقيق عائد مناسب لا يقل عن العائد الذي كان يمكن أن يحصل عليه في الفرص البديلة، ويلاحظ أنه في حين يحصل صاحب القرض على فائدة ثابتة فإن السياسة الإدارة السليمة تعمل دائماً على رسم سياسة منتظمة لتوزيعات الأرباح على المساهمين، فتوزيع الأرباح بصفة مستمرة ومنتظمة له تأثير كبير في خلق الثقة في المشروع، والمحافظة على أسعار أوراقه المالية في البورصة، وبذلك يمكن القول إن المساهم أصبح يتوقع عائداً ثابتاً ومنتظماً على استثمار أمواله في المشروع، وهنالك نوع من الأسهم تشابه السندات إلى حد بعيد

وهي الأسهم الممتازة فقد تكون ممتازة بالنسبة للأرباح، بحيث تحصل على فائدة ثابتة قبل الأسهم العادية، وقد تكون ممتازة بالنسبة للأصول عند التصفية، كما أنها غالباً غير مشتركة في باقي الأرباح وليس لأصحابها الحق في انتخاب أعضاء مجلس الإدارة، كما قد تكون مجمعة الأرباح، كما قد ينص في عقد إصدارها على ضرورة تكوين احتياطيات استهلاكها وعلى شرط يمنع إصدار أسهم مماثلة في المستقبل، وكل هذه الصفات للأسهم الممتازة ما هي في الواقع إلا صفات السندات، وبالمقابل فإن هناك أنواعاً من السندات تشابه الأسهم في صفاتها، فالسندات التي يمكن أن يطلق عليها سندات الدخل من حق أصحابها الحصول على الفائدة الثابتة إلا في حالة تحقيق المنشأة للأرباح،وهذا التشابه بين هذه الأسهم والسندات يقدم دليلاً آخر على أن أصحاب الاستثمارات طويلة الأجل سواء أكانوا حملة أسهم أم سندات هم في مستوى متقارب، من حيث عنصر الربح كأحد عناصر الملكية.

مما سبق يتضح أن من الممكن عد أصحاب الاستثمارات طويلة الأجل هم الملاك الحقيقيون للأصول بصرف النظر عن الاختلافات القانونية بين المساهمين وأصحاب القروض طويلة الأجل، حيث تتوافر فيهم العناصر الحقيقية للملكية وهي الإدارة والمخاطرة والربح.

ثانياً : الإدارة :

يعطي أصحاب نظرية الملكية المشتركة الأهمية لعنصر الملكية ويتجاهلون أهمية عنصر الإدارة لأن القائمين على الإدارة هم مجرد وكلاء عن أصحاب المشروع ويعملون بإدارتهم، أما أصحاب نظرية الشخصية المعنوية فإنهم يعطون الأهمية للإدارة كونها وحدة مهنية مستقلة ترسم سياسة المشروع لا بوحي من المساهمين، ولكن بوحي من مصلحتها هي أو لمصلحة الوحدة المحاسبية واستمرارها،

ولاشك أن هناك علاقة متبادلة ومستمرة بين الإدارة والملكيـــة في أي مشـــروع ، وتظهر هذه العلاقة بوضوح في شركات الأشخاص حيث تكون الإدارة والملكية في يد الشركاء وفي حالة المدير غير الشريك،فإنه يكون بمثابة وكيل عـــن الشـــركاء ويأتمر بأمرهم، وحتى في شركات الأموال فإنه على الرغم من وجـــود انفصـــال ظاهري بين الإدارة والملكية، فإن المساهمين كمجموعة له أثر مباشـــر وفعـــال في اختيار أعضاء مجلس الإدارة، وفي تغيير هؤلاء الأعضاء إذا أساؤوا التصرف، وكـــان إعلام هؤلاء عن حقيقة أوضاع شركتهم من أهم عوامل تطوير المحاسبة وخلق مهنة مراجعة الحسابات،وإن هذه العلاقة المتبادلة بين الملكية والإدارة تجعل من المهم عـدم إغفال الملكية وعدها العامل الأهم في رسم سياسة الإدارة.

ثالثا : الهدف :

يعطي أصحاب الملكية المشتركة الأهمية إلى تعظيم الربح لدى تحديدهـــم لأهداف المشروع، بينما يقول أنصار الشخصية المعنوية، إن رفاهية المجتمـــع هـــي الغرض الأساسي، وتتمثل هذه الرفاهية في أرباح معقولة لأصحاب المشروع وأجور عادلة للعاملين [illegible]

والواقع أن المشروع سواء أكان شركة مســـاهمة أم شـــركة تضـــامن أم مشروعا فرديا يهدف بالدرجة الأولى لتحقيق الربح، أما العوامل الأخرى فتمليـــها شروط المنافسة الضارية بين المشاريع الاقتصادية والحرص على المحافظة على الطلـب على منتجات المشروع بما يتناسب مع القوة الشرائية للمستهلكين، ممـــا يســـمح بالمحافظة على مستوى تشغيل المشروع في المستقبل.

إذ إن الهدف ليس الحرص على رفاهية المجتمع، بل الحرص على جني أكـــبر ربح ممكن، بحسب إمكانات السوق على امتصاص رفع الأسعار من جهة، وضمانـــا لمركز المشروع التنافسي من جهة أخرى.

وتأسيسا على ذلك فإن الفروض التي تقوم عليها نظرية الملكية المشتركة، ونظرية الشخصية المعنوية لا تكفي وحدها لتفسير طبيعة الوحدة المحاسبية، ولابد من التفكير بفروض أخرى تصلح لأن تكون أساسا لنظرية المحاسبة.

٣-المشروعات المشتركة:

المشروع المشترك هو ترتيب تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بنشاط اقتصادي يخضع لسلطة الطرفين بحسب نصوص العقد (المعيار الدولي ٣١) وقد يتضمن المشروع المشترك أطرافا ليس لديها سيطرة على إدارة المشروع، بالإضافة للأطراف ذات السيطرة، وإذا كان طرف واحد مسؤولا مسؤولية كاملة عن إدارة المشروع دون مشاركة بقية الأطراف يصبح المشروع غير مشترك.

وقد يستلزم الترتيب التعاقدي استخدام موجودات أو مصادر أخرى يحتفظ بملكيتها طرف أو أطراف مشاركة في المشروع، ويمكن تنفيذ العمليات الخاصة بالمشروع المشترك من قبل موظفي المشروع المشترك، أو من قبل عاملين في طرف أو أكثر من الأطراف المتعاقدة، وقد يتم تأمين المستلزمات من قبل المشروع المشترك أو من طرف أو أكثر من الأطراف المتعاقدة.

يكتسب المشروع المشترك شخصيته المعنوية المستقلة من خلال نصوص الترتيب التعاقدي الذي قد يحرم المشروع المشترك من بعض المقومات الخاصة بالمشروع كالملكية والإدارة ورأس المال ، فإذا كان الترتيب التعاقدي لا يسمح للمشروع المشترك باتخاذ بعض القرارات فإن شخصيته المعنوية تنسجم مع نصوص الترتيب التعاقدي، وإذا لم تكن القرارات صحيحة إلا بموافقة الأطراف المتعاقدة فإن موافقة تلك الأطراف يلزمها بتحمل مسؤولية هذا القرار.

٤-الشخصية المعنوية في المحاسبة الحكومية والوحدات غير الهادفة للربح:

تهدف المحاسبة الحكومية والمحاسبة في الوحدات غير الهادفة للربح إلى حماية الأموال الموضوعة بتصرف المنظمة، المتمثلة في منظمة غير هادفة للربح أو اعتماد Fund عن طريق التركيز على تقويم الخدمات التي تهدف الوحدة المحاسبية إلى تقديمها، وإن محاسبة الاعتمادات أو الأموال المخصصة تبين مدى تحقيق الاعتمادات لأهدافها ومدى تقيدها بقواعد تنفيذها.

وقد تقوم بعض المنظمات كالمستشفيات بتطبيق أسلوب المحاسبة التجارية ومحاسبة الاعتمادات بالنسبة لأموال الدعم الحكومي في آن معا، وكما أن FASB تصدر المعايير الناظمة للمحاسبة في المشروعات غير الحكومية، فإن GASB أو هيئة معايير المحاسبة الحكومية، كما يصدر GAO أي مكتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة معايير التدقيق التي تطبق في الوحدات الحكومية.

ويمثل الاعتماد شخصية معنوية مستقلة لها حساباتها المستقلة المتوزانة ، وبالتالي فإن لكل اعتماد ميزانية عمومية، وقائمة إيرادات ونفقات وتغيرات في أرصدة الاعتماد، بالإضافة إلى الموازنة التقديرية للحكومة بكاملها.

إن اعتبار الاعتماد شخصية معنوية مستقلة يحقق أغراض المحاسبة الحكومية.

تمرينات

١-تنسجم نظرية الوكالة مع :

آ- الملكية المشتركة .　　ب- الشخصية المعنوية .

جـ- المشروعات المشتركة .　　د- المشروعات غير الهادفة للربح .

٢-إن الربح المقاس عن طريق الشخصية المعنوية هو :

آ- ربح شامل .　　ب- ربح رأسمالي .

جـ-ربح دوري .　　د- ربح عادي .

٣-إن الشخصية المعنوية للمشروع المشترك:

آ- كاملة .　　ب- تتفق مع الملكية المشتركة .

جـ- ترتيبات العقد .　　د- غير موجودة.

٤-إن للاعتماد الحكومي :

آ- ميزانية عمومية .　　ب- موازنة تقديرية .

جـ-إيراد يساويه .　　د-قائمة الدخل .

الفصل الرابع

مفهوم النظام المحاسبي

يهدف هذا الفصل إلى :

آ-التعريف بمفهوم النظام المحاسبي.

ب-عناصر ومقومات النظام المحاسبي.

ج-تطور النظام المحاسبي في ظل الحاسوب.

مفهوم النظام المحاسبي

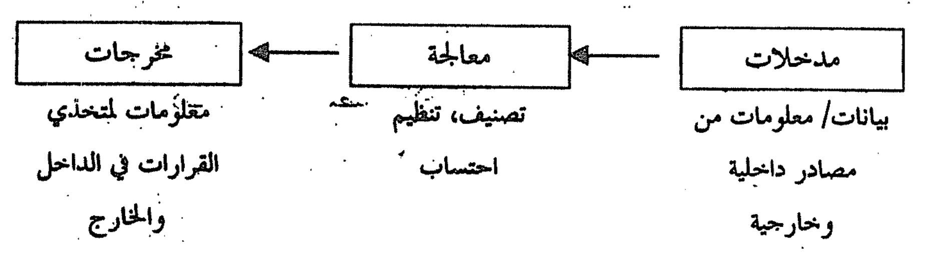
يعتمد نجاح مشروعات الأعمال إلى حد بعيد على المعلومات المحاسبية، وتقوم المحاسبة بتوفير الأساس اللازم، من أجل تمكين أطراف عديدة مهتمة بالوحدة الاقتصادية، ويتم ذلك من خلال نظام معلومات يتم تصميمه بما يتلاءم وظروف كل وحدة اقتصادية على حدة، سواء أكانت فئات داخل المنشأة أم خارجها وذلك من أجل تمكينها من القيام بالتخطيط واتخاذ القرارات والرقابة (Moscove. P.95).

وسنقوم فيما يلي بدراسة مفهوم نظام المعلومات المحاسبي وموقعه في الوحدة الاقتصادية ودوره في توفير المعلومات لمختلف الأطراف.

ويعرف النظام على أنه مجموعة من الأجزاء المترابطة لإنجاز هدف أو مجموعة من الأهداف (Moscove, s. P.95)، يعرف نظام المعلومات أنه ذلك النظام الذي يتضمن مجموعة متجانسة ومترابطة من الأجزاء والعناصر والأعمال والموارد، التي تقوم بتجميع وتشغيل وإدارة ورقابة البيانات من أجل إنتاج وتوصيل معلومات مفيدة للمهتمين.

وقد عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية أنظمة المعلومات على أنها النشاطات التي تنطوي على تجميع وتشغيل وتصنيف البيانات، والتي تتم داخل المنظمة بصورة مستقلة على هيئة أنظمة فرعية تابعة لنظام شامل من أجل تحقيق أهداف معينة (عبد العال، ص٩).

كما يعرف على أنه مجموعة من النظم الفرعية المترابطة فيما بينها، والتي تعمل معاً من أجل تجميع وتشغيل وتخزين وتحويل وتوزيع المعلومات من أجل التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة، ويمكن تمثيل ذلك بيانياً كما يلي:



ويبدو من الشكل البياني أعلاه أن نظام المعلومات يتألف من ثلاثة عناصر أساسية: مدخلات ومعالجة ومخرجات.

وتفهم البيانات على أنها حقائق أولية معبر عنها برموز أو صفات ليس لها معنى، ومن غير الممكن أن تؤثر على القرارات إلى أن يتم تحويلها إلى معلومات (Glautier, Underdown PP.11-12)، حيث يقوم نظام المعلومات بمعالجة البيانات أو المعلومات عن طريق تصنيفها وتنظيمها أو تجميعها بطريقة تجعلها تخرج كمعلومات.

وتقوم المحاسبة من خلال نظامها ومن خلال المحاسبين بمهام حصر وإثبات البيانات التي تعكس الأحداث الاقتصادية ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية ، ثم معالجة وإخراج المعلومات من خلال أنشطة نموذجية للنظم كما سبق عرضه في الشكل البياني السابق.

ومن أجل زيادة فعالية ومنفعة النظام المذكور يتم إضافة مكونين آخرين، وهما الرقابة والتغذية الراجعة، ويمكن فهم التغذية الراجعة على أنها بيانات عن أداء النظام، أما الرقابة فيقصد بها متابعة وتقييم النظام من أجل تحديد وتقييم مدى اتجاه النظام نحو إنجاز أهدافه وإجراء التعديلات الضرورية.

ويمكن تعريف نظام المعلومات المحاسبية على أنه: ذلك النظام الذي يقوم بحصر وتجميع البيانات التي تعبر عن الأحداث الاقتصادية المتعلقة بالوحدة

الاقتصادية وإتاحة إمكانية تشغيلها وتحويلها إلى معلومات مالية مفيدة للمهتمين بالوحدة الاقتصادية.

ويثار الجدل حول مفهوم نظام المعلومات المحاسبية،حيث ينظر البعض إليه على أنه يتناول البيانات والمعلومات ذات الطبيعة المالية فقط في حين يراه آخرون أنه يهتم بالبيانات غير المالية بالإضافة إلى البيانات والمعلومات المالية.

وبناءً على ذلك ينتقد بعض مستخدمي المعلومات المحاسبية النظام على أنه يتناول فقط العمليات المالية،وبالتالي التقرير عنها ويدعو أن نظام المعلومات المحاسبي يتجاهل عرض آثار العديد من الأنشطة الهامة في القوائم المالية.

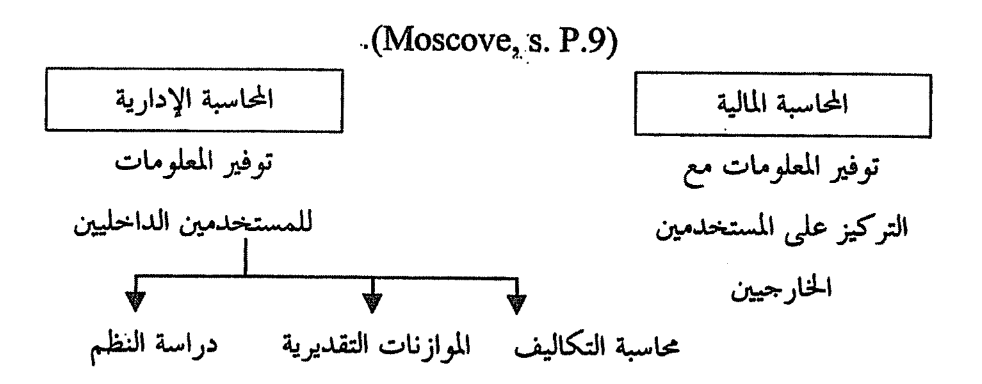
إلا أن وجهة النظر الأخرى تنظر إلى نظام المعلومات المحاسبية نظرة معاصرة، على أنه نظام واسع على مستوى المنشأة وأن المحاسبة منتج أولي وأساسي للمعلومات يقوم النظام بتوصيلها إلى الجهات ذات العلاقة.

ويرى البعض أن المحاسبة التي تهتم بالعمليات المالية فقط إنما تعود إلى فترة زمنية قبل حوالي ٧٠٠ م عام والتي تتناول الأصول والخصوم والتدفقات النقدية ، وهي جزء من المحاسبة الحديثة التي مازالت تتعامل مع تلك العمليات المالية مع ظهور مفهوم محاسبة العمليات (Operational accounting). التي تركز على عمليات المنشأة والتي هي عبارة عن مجموعة من الأنشطة أو تدفق العمليات في المنظمة والتي تخلق القيم مثل عمليات الإيراد أو عمليات الإنفاق.

اعتماداً على هذه النظرة الشمولية للمحاسبة، فإن مفهوم نظام المعلومات المحاسبية قد تطور ليشمل المنشأة ككل، وينطلق من عمليات المنشأة، وهذا المفهوم يأخذ في الحسبان الترابط بين نظم المعلومات الإدارية والمحاسبة.

ويمكن عرض الشكل البياني التالي بين مفهوم المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية:

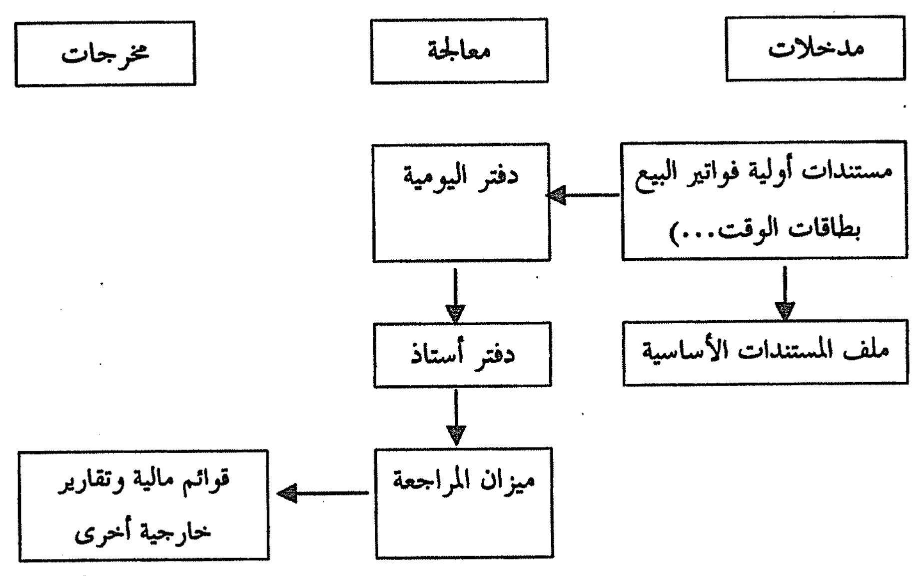
.(Moscove, s. P.9)



حيث تهتم المحاسبة المالية بتوفير المعلومات الملائمة للأفـــراد والمجموعـــات خارج حدود الوحدة الاقتصادية، كالمســـتثمرين الحـــاليين والمحتملـــين وإدارات الضرائب والدائنين.. وغيرهم.

وتقوم المحاسبة بإعداد قوائم مالية دورية مثل قائمة الدخل وقائمة المركـــز المالي وقائمة التدفقات النقدية، وبالطبع يستخدم الأفراد داخـــل المنشـــأة أيضـــاً معلومات المحاسبة المالية من أجل التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة، مثل معلومـــات عن الربحية لأحد أقسام المنشأة أو اتخاذ قرارات استثمارية مستقبلية.

المدخلات الرئيسة للمحاسبة المالية التقليدية هي عمليات مقاسة بوحـــدات نقدية يتم الوصول إلى قوائم مالية من خلال الدورة المحاسبية وفقاً للشكل البيـــاني: .(Moscove, P.10)



وقد وجهت بعض الانتقادات لنظام المعلومات المحاسبة التقليدي نظراً لعدم تمكنه من تقديم معلومات محاسبية مفيدة وفي الوقت المناسب.

وقد شكل المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AicpA) عام ١٩٩٤ لجنة لدراسة إمكانية تطوير أشكال المعلومات في التقارير المالية، وقد أوصت اللجنة ببعض أشكال المعلومات وكان منها المالي وغير المالي وتحليلات المديرين للبيانات ومعلومات عن المستقبل مثل معلومات عن الفرص المتاحة والأخطار وغيرها (Moscor.S. PP.9-11).

والانتقاد الموجه إلى التقارير المالية الحالية هو إن المحاسبين يقومون بتجميع المعلومات إلى حد بعيد. هذا التجميع يؤدي إلى عدم إمكانية عرض مساهمة العناصر المختلفة للوحدة الاقتصادية في رسم الصورة الكاملة للوضع المالي للمنشأة.

أما المحاسبة الإدارية فتهتم بتوفير المعلومات الملائمة للإدارة في المنشأة، حيث تهتم محاسبة التكاليف بمساعدة الإدارة في تحقيق وظائفها، وتهتم بمتابعة القيمة

المضافة من قبل المنشأة في إنتاجها السلع والخدمات، أما الموازنات التقديرية فهي التخطيط للمستقبل.

تقوم نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة بجعل الخط الفاصل بين نظم المحاسبة المالية والإدارية غير واضح، حيث يمكن من خلال البرامج المحاسبية في الوقت الراهن الحصول على بيانات مالية وغير مالية وتنظيم هذه البيانات، بما يجعلها مفيدة لمستخدمي المعلومات الداخلية والخارجية، وكذلك إمكانية توفير المعلومات في الوقت المناسب.

وسنقوم فيمايلي باستعراض أنشطة نظام المعلومات المحاسبية :

١-المدخلات في المحاسبة :

تتمثل مدخلات نظام المعلومات المحاسبية في البيانات الأولية التي يحصل عليها المحاسب عن الأحداث المالية المتعلقة بالوحدة الاقتصادية، بحيث تكون مثبتة على مستندات ووثائق.

والمستندات هي عبارة عن أوراق مكتوبة عن أحداث اقتصادية يتم إثباتها في المحاسبة من خلال القيود المحاسبية، ويمكن الاستغناء عنها بوسائط أخرى غير ورقية.

ويمكن التفريق بين المستندات وفقا لمنشئها كما يلي:

- مستندات طبيعية: وهي تلك المستندات التي تمثل أحداثاً حقيقية، وتنشأ نتيجة لتلك الأحداث بشكل حتمي مثل فواتير كهرباء وفواتير المياه وفواتير الشراء وغيرها.
- مستندات مصطنعة: وهي تلك المستندات التي يتم إعدادها من أجل إثبات قيود محاسبية معينة مثل المستندات عن القيود الجردية.

وتجدر الإشارة أنه يجب ألا يكون هناك قيد محاسبي دون مستند، وبمعنى آخر لا يوجد حدث اقتصادي يدخل ضمن المحاسبة دون وجود مستند (E.Kosiol, P.115)، وذلك ضمانا للرقابة على الإثبات المحاسبي وإمكانية المراجعة.

حيث تعتبر المستندات والوثائق التي تقوم بتوثيق الأحداث الاقتصادية الأساس في عملية الإثبات المحاسبي، والمرجع أو الدليل على حدوث العملية، ويمكن وصفها على أنها المادة الخام التي تقوم بتزويد النظام المحاسبي بالبيانات، إذ تلتقط المستندات الحركة اليومية داخل إدارات المشروع وأقسامه المختلفة، ويتم نقلها إلى الدائرة المحاسبية لذلك يشترط لقبول المستند كدليل موضوعي لإثبات الأحداث الاقتصادية عدة شروط أهمها:

آ-شروط قانونية: ويفهم من ذلك أن يصدر المستند عن الجهة المخولة بذلك، والتي يتم تحديدها أصولا سواء أكانت جهة داخلية أم خارجية، وأن يتضمن التوقيعات والأختام اللازمة لذلك، وأن يكون مستندا أصليا وليس صورة مثلا، وبالإضافة إلى ضرورة كونه مرتبطا بالعملية التي يتم توثيقها، من حيث النوعية والتاريخ والقيمة والمبلغ، ومن الملاحظ أن بعض المستندات تحكمها بعض الأنظمة والقوانين النافذة مثل فواتير البيع أو الشراء التي تخضع في بعض البلدان إلى أحكام قانون التجارة، وقانون الضرائب والقانون المدني، أحيانا مثلا يجب أن تتضمن الفاتورة في بعض الأحيان تحديدا لنسبة الربح المسموح بها لتاجر المفرق، وفي دول أخرى لابد من وضع طابع على الفاتورة التي تتجاوز مبلغا معينا، كما أن هناك بعض القوانين التي تفرض أن يتم إظهار القيمة الأصلية للفاتورة، بالإضافة إلى أية رسوم وضرائب أخرى كضريبة المبيعات وغيرها.

ب-شروط فنية: ويقصد بها أن يأخذ المستند شكلا نظاميا يتماشى مع العـــرف ، ويحقق الغاية من وجوده ويوفر جميع البيانات الضرورية، لذلك نجد أنه عند تصميـم نظام المعلومات المحاسبية يسعى مصمم النظام إلى اختيار أفضل أشكال المســـتندات والوثائق التي تحقق الغاية المرجوة منها، ففي كل منشأة دفتر محدد للفواتـــير وهـــي مطبوعة بشكل نظامي وموحد، وكذلك بالنسبة للمستندات الأخرى التي يمكـن أن تكون ورقية أو إلكترونية.

وتتألف المستندات والوثائق من مجموعة من الأسطر والحقول التي تختلـــف باختلاف الغرض منها ويعود تحديد الشكل الفني إلى مصمـــم نظـــام المعلومـــات المحاسبية، وذلك بما ينسجم مع ظروف كل منشأة.

ومع تطور تقنية المعلومات واستخدام الحاسوب فإن ذلك يتطلب توفـــر شروط فنية محددة من أجل تسهيل عمليات إدخال البيانات الواردة في المســـتندات والوثائق، أو في حالات أخرى لابد من توفير إمكانية إدخال بيانـــات بأســـاليب متطورة كأن يتم إدخال عملية قبض مبلغ بواسطة نظام (ماستر كـــارد) لســـداد مبيعات مثلا.

جـ-شروط اقتصادية: ويقصد بذلك أن علـــى المشـــروع أن يحقـــق الشـــروط الضرورية عند تصميم المستندات والدورة المستندية ولكن مع التفكير العقـــلاني أو الرشيد بأن يتم تحقيق المنافع من وجود المستندات، وتحقيق شروطها، بشرط أن يتـم ذلك في ضوء تكاليف معقولة.

د- شروط أخرى: وتتضمن سائر الشروط غير الواردة ضمن النوعين الســـابقين، والتي تختلف من شركة إلى أخرى ومن نظام معلومات إلى آخر، حيـــث تختلـــف مواصفات المستندات في نظام المعلومات المحاسبي اليدوي عنها في نظام المعلومـــات

المحاسبي الحاسوبي، حيث يمكن أن يكون المستند غير ورقي بعكس ما هو الحال في النظام اليدوي.

وتجدر الملاحظة أن البيانات الواردة في المستندات، والتي تعتبر المدخلات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبي تعتمد مدخل التكلفة التاريخية حكما، لأنها تمثل أحداثا اقتصادية حدثت بالفعل، لذلك يجب تصميم المستندات، وإثباتها بشكل يضمن جعلها الدليل الموضوعي على صحة مدخلات المحاسبة.

٢-المعالجة والمخرجات في المحاسبة :

يمكن أن يتم التفريق بين المعالجة والمخرجات في ظل النظام المحاسبي اليدوي، وبين المعالجة والمخرجات في ظل النظام الحاسوبي، وسنقوم فيمايلي باستعراضها:

أ- المعالجة والمخرجات في ظل النظام المحاسبي اليدوي :

أ-١-المعالجة في ظل النظام المحاسبي اليدوي : تفهم المعالجة على أنها عمليات التحويل التي تحول المدخلات إلى مخرجات قابلة للاستفادة منها على شكل معلومات.

وتشتمل عملية المعالجة على استخدام الدفاتر المحاسبية مثل اليومية والأستاذ العام، والسجلات من أجل تسجيل المدخلات وفقا لتسلسل حدوثها.

ويمكن عرض مراحل المعالجة المحاسبية وفقا لمايلي :

١- التسجيل في دفتر اليومية : يعتبر دفتر (أو دفاتر) اليومية هاما في العمل المحاسبي نظرا لمايلي :

أ-الإثبات القانوني للعمليات، حيث يعتبر دفتر اليومية العامة بمثابة دليل إثبات لحدوث العمليات، وكذلك عند المنازعات القانونية.

ب-المحافظة على التسلسل الزمني للعمليات، حيث إن دفتر اليومية يظهر تسلسل العمليات بوضوح من خلال رقم القيد المحاسبي وتاريخه.

جـ-إظهار تحليل كل عملية في مصطلحات المدين والدائن.

د-إظهار شرح لكل عملية.

هـ-إمكانية المراجعة عند حدوث الأخطار المستقبلية.

وقد سبق أن رأينا في الفصل الأول عند دراستنا لتاريخ تطور المحاسبة أنها ما زالت تعتمد على طريقة القيد المزدوج حتى الآن، وذلك نظرا لمزايا هذه الطريقة التي يمكن عرضها كمايلي :

-التسجيل المنتظم للعمليات وفقا لتصنيف كل عملية حيث يتم تحديد الحسابات المدينة والدائنة لكل قيد.

-التسجيل في حسابين مختلفين لكل عملية، وبالتالي تحريك حسابين على الأقل لدى كل تسجيل، وهذا ما يفيد في إمكانية المتابعة والمراجعة.

-ضمان التوازن في عملية التسجيل مما يحقق معه الرقابة على عمليات التسجيل.

٢- الترحيل إلى دفتر الأستاذ المساعد والعام : بعد التسجيل الأولي في دفتر اليومية العامة يتم ترحيل القيود المثبتة في دفتر اليومية إلى الحسابات ذات العلاقة، بحيث يتم تجميع البيانات المتشابهة في حساب واحد يحمل اسما محددا، مثل حسابات الأصول كالأراضي والمدينين والنقدية أو حسابات الخصوم وحقوق الملكية، حيث يتم تحديث الحسابات بفعل التغيرات الناجمة عن الأحداث الاقتصادية.

ويستخدم دفتر الأستاذ من أجل تبويب البيانات التي تم إثباتها بموجب القيود المزدوجة في دفتر اليومية، وذلك في مجموعات متجانسة بحيث يتم فتح حساب أستاذ لكل بند من بنود الأصول والخصوم وحقوق الملكية والمصاريف والإيرادات.

ويتخذ دفتر الأستاذ عادة شكل دفتر مجلد يضم الحسابات بطرفيها المدين والدائن، ويوجد نوعان من دفاتر الأستاذ هما : دفتر الأستاذ العام، ودفتر الأستاذ

المساعد ، ويتضمن الأول جميع الحسابات الإجمالية لعمليات الوحدة الاقتصادية ، بينما يتضمن دفتر الأستاذ المساعد تحليل الحسابات في دفتر الأستاذ العام مثل فتح حساب المدينين في دفتر الأستاذ العام، وفتح حساب لكل مدين باسمه في دفتر الأستاذ المساعد ويعتبر دفتر الأستاذ المساعد مصدرا للمعلومات التفصيلية عن حساب معين بحيث يظهر الرصيد الافتتاحي للحساب والتحركات التي تمت بفعل عمليات المشروع والرصيد لفترة معينة، فحساب أي زبون أو مدين يمكن أن يظهر مركز هذا الزبون بالنسبة للشركة في كل فترة.

ويجب أن يتطابق مجموع أرصدة حسابات الأستاذ المساعد للزبائن مثلا مع رصيد حساب الزبائن الإجمالي في دفتر الأستاذ العام، مما يحقق الدقة المحاسبية وإحكام الرقابة على عمليات الترحيل المحاسبي، وهذا ما يدعم موثوقية النظام المحاسبي وإمكانية الاعتماد عليه، وكذلك فإن ذلك يفيد في تحديد مسار المراجعة وإمكانية اكتشاف الخلل والأخطاء.

٣-ميزان المراجعة : يعد ميزان المراجعة بمثابة قائمة بحسابات دفتر الأستاذ العام في نهاية فترة معينة شهر، سنة، وعادة ما يضم ميزان المراجعة أرصدة حسابات دفتر الأستاذ العام.

ومن خلال ميزان المراجعة يتم التأكد من صحة الترحيل والمجاميع،ويساعد على اكتشاف الأخطاء وتصحيحها.

ويساعد ميزان المراجعة أيضا على إعداد التقارير الإدارية الداخلية والقوائم المالية الخارجية.

يتضمن ميزان المراجعة ملخصا لأرصدة دفتر الأستاذ،ويمكن العودة إلى التفاصيل في النظام المحاسبي اليدوي بالرجوع إلى دفتر الأستاذ،ويصبح ذلك أسهل بكثير وأسرع في حال النظام الحاسوبي.

٤-دليل الحسابات: يقصد بدليل الحسابات، قائمة أو جدول تظهر ترابط كل الحسابات في النظام المحاسبي، وعادة ما يظهر الهيكل الذي تتم بموجبه تلخيص الحسابات التفصيلية في دفتر الأستاذ العام أو ميزان المراجعة من خلال حسابات الرقابة.

ويتم تصنيف البيانات عادة في دليل الحسابات وفقا لأنواع الأحداث الاقتصادية في المنظمة وعملياتها، وتحتاج عملية التصنيف إلى اتباع نظام محدد للترميز، حيث يتم اختيار رموز محددة مثل الحروف أو الأرقام أو الدمج بينهما، بحيث يكون هناك رمز محدد لكل حساب، ومن أهم أنواع نظم الترميز المستخدمة في نظم المعلومات المحاسبية مايلي:

-الرموز التذكيرية Mnemonic Codes:

وغالبا ما تتكون هذه الرموز من عدد من الحروف الأبجدية بحيث يمثل الحرف الأول أو الحروف الأولى اختصارا لاسم أو عبارة معينة، وبذلك فهذا النظام يساعد المستخدم في تذكر ما يمثله كل رمز.

وعادة ما يستخدم هذا النظام في توفير منتجات المنشأة لتحديد لون أو قياس أو حجم المنتج، كما يستخدم في توفير القرارات أو الكتب الصادرة عن كليات الجامعة.

حيث قد تستخدم الشركة أو المنظمة الرمز ك لترميز كل الكتب الصادرة عنها، وقد يؤدي تعدد مقاطع رمز التذكير إلى احتمال حدوث الأخطاء في ترتيب هذه المقاطع، وبالتالي قد يفقد الرمز معناه وهذا ما يجعل استخدام الرموز الرقمية Numeric code أفضل من الرموز الأبجدية.

وهنا يمكن أن نميز :

- الرموز المتتابعة **Sequence codes** :

وهي مجموعة متتابعة من الأرقام تستخدم في تمييز الوثائق والمستندات والحسابات مثل حسابات العملاء أو فواتير البيع، ويساهم هذا النظام في الترميز في تسهيل الرقابة من خلال تتابع الأرقام أو الرموز، ويكثر استخدام هذا النظام في الترميز نظرا لسهولته.

-رموز المجموعات المتتابعة **Block codes** :

هذا النظام هو أحد أنواع الرموز المتتابعة، بحيث يتكون كل رمز من مجموعات رقمية يخصص كل منها للإشارة إلى استخدام معين، ويتم استخدام مصطلح دليل المجموعة **Block Designator** على المقاطع الأولى من رموز المجموعة.

وينتشر استخدام هذا النظام في ترميز دليل الحسابات كمايلي :

حسابات رئيسة **Major Accounts** : (١٠٠، ٢٠٠، ٣٠٠، ٤٠٠، ٥٠٠، ....).

١٠٠ — ١٩٩ الأصول المتداولة .

٢٠٠ — ٢٩٩ الأصول غير المتداولة .

٣٠٠ — ٣٩٩ الخصوم المتداولة .

٤٠٠ — ٤٩٩ الخصوم طويلة الأجل .

٥٠٠ — ٥٩٩ حقوق الملكية .

٦٠٠-٦٩٩ الإيرادات .

٧٠٠ — ٧٩٩ تكلفة البضاعة المبيعة .

٨٠٠ —٨٩٩ المصاريف التشغيلية .

٩٠٠ — ٩٩٩ مكاسب ومصاريف غير تشغيلية .

ويلاحظ سهولة فهم طبيعة وعلاقة الحسابات ببعضها في دليل الحسابات Chart of Accounts نظرا للطريقة المنتظمة في تكوين الرموز .

-الرموز المركبة Group codes :

وتتكون الرموز المركبة من رمزين فرعيين أو أكثر يسمى كل منها حقلاً، ويتم توزيع الحقل إلى مقاطع، ويستخدم هذا النظام في ترميز دليل الحسابات حيث يتم تخصيص أجزاء من الرمز للإشارة إلى قسم أو مجموعة رئيسة من مجموعات حسابات الأستاذ العام أو حسابات الأستاذ المساعد.

ومن أهم مزايا الرموز المركبة: المرونة والإيجاز وإمكانية الترتيب التصاعدي للبيانات وسهولة التصنيف.

ومن أهم الاعتبارات الواجب توفرها في دليل الحسابات ما يلي.

- يجب أن يشتمل الدليل على سائر الحسابات المطلوبة لكي تعكس بطريقة مناسبة ودقيقة كل مكونات الفئات التي تمثلها ، مما يحقق معه السهولة في التعامل مع الحسابات والاستفادة منها.
- اختيار الترميز البسيط من أجل خفض تكاليف التشغيل وتسهيل عملية الحفظ والتفسير، حيث يجب أن يشير الرمز المعطى لحساب معين إلى الفئة التي ينتمي إليها الحساب من أصول أو خصوم أو حقوق ملكية أو إيرادات أو مصروفات.
- إتاحة إمكانية النمو والزيادة المتوقعة في عدد الحسابات في المستقبل، بحيث لا توجد حاجة إلى تغيير الرموز في المستقبل.
- إتاحة إمكانية التحول إلى النظام الحاسوبي في المستقبل، بالإضافة إلى إمكانية تطور النظام الحاسوبي مستقبلاً.

ويقوم دليل الحسابات بعدة وظائف أهمها:

١-أداة للرقابة على أنشطة المشروع:

بما أن تنفيذ عمليات المشروع يتم عن طريق الأشخاص، فقد أصبح من الضروري تحديد مسؤولية هؤلاء الأشخاص لإمكانية مكافأة المجد ومعاقبة الكسول، وهذا يقتضي من النظام المحاسبي أن يقدم تقارير تتضمن إنجازات كل مركز من مراكز المسؤولية، وأن هذا يؤثر بدوره في تصنيف الحسابات لإمكان جمع المعلومات التي تتعلق بمركز واحد مع بعضها البعض، وإن تطبيق مبدأ محاسبة المسؤولية لمحاسبة الأشخاص العاملين في المشروع، وكذلك تقويم أداء وظائف المشروع المختلفة، يتطلب دليلا محاسبيا يصنف الحسابات على مثل هذه الأسس.

٢-أداء للتوصيل:

إذ يعد دليل الحسابات أداة أساسية في عملية الاتصال المنظم بين مستويات الإدارة المختلفة وبين الإدارة المالية بأجهزتها المختلفة ، فعن طريق دليل الحسابات يمكن نقل المعلومات المتعلقة بأنشطة المشروع أو العاملين فيه إلى الإدارة، وعن طريق الدليل أيضا يمكن للإدارة نقل المعلومات التي ترغب فيها إلى الوظائف المختصة بالإدارة المالية.

٣-أداة للمعرفة والتفسير:

حيث يساعد دليل الحسابات القارئ على معرفة البيانات التي يبحث عنها بسهولة، كما أن ترتيب الحسابات بشكل منطقي يسمح للقارئ بتفسير المعلومات التي يحصل عليها، فإن ترتيب الحسابات حسب إمكان تحويلها إلى نقدية يجعل القارئ يستوعب معنى تضخم قيمة الأصول الثابتة بالنسبة لمجمل قيمة الأصول ، كما أن توحيد دليل الحسابات داخل المشروع خلال فترات زمنية لاحقة يمكن القارئ من المقارنة بين تلك الفترات الزمنية.

٤-أداة من أدوات الرقابة الداخلية:

ومن خلال كون الدليل يقسم الحسابات إلى حسابات عامة وحسابات مساعدة، فإنه يسهم في عملية الضبط الداخلي في المشروع، ويفسح الدليل المجال لإجراء التنقلات بين كتاب الحسابات، كما أنه يحدد المسؤولية بين موظفي إدارة الحسابات ويحدد عملية الترحيل إلى الحساب المختص.

٥-تسهيل إعداد القوائم المالية:

ويراعى في تقسيم حسابات الدليل أن تكون منسجمة مع تقسيمات القوائم المالية كي يمكن إعدادها بأسرع وقت وبأقل جهد.

آ-المخرجات في ظل النظام المحاسبي اليدوي:

يهدف نظام المعلومات المحاسبي إلى إنتاج معلومات عن المشروع تفيد المستخدمين المختلفين داخل المشروع وخارجه، فهو يوفر بيانات ومعلومات تختلف من حيث الاستفادة منها في مجال التخطيط أو التنفيذ والتشغيل والرقابة وتقييم الأداء.

وبعبارة أخرى يمكن القول إن المحاسبة توفر الأساس من أجل تمكين الأطراف المختلفة المهتمة بالمشروع من الحصول على المعلومات التي تعتبرها مفيدة لها.

ويمكن تصنيف مخرجات نظام المعلومات المحاسبية كما يلي:

-وفقا لمكان وجودها ضمن أجزاء النظام:

ويقصد بها سائر المعلومات التي يمكن الحصول عليها من واقع دفتر أو دفاتر اليومية التي تعرض تسلسلا من الأحداث الاقتصادية وتطوراتها، وتعتبر هذه المعلومات هامة لبعض الأطراف من جهة،وهامة في حالات محددة من جهة أخرى،

كما في حال المنازعات القضائية، حيث يعتبر دفتر اليومية دليل إثبات أمام القضاء في بعض الحالات.

كما يسهل دفتر الأستاذ المساعد إمكانية الحصول على معلومات محددة حول موضوع معين، فإن تصوير صفحة الأستاذ المساعد لحساب أحد المدينين تفيد في تحديد مركز هذا المدين بالنسبة للمشروع في لحظة التصوير، وكذلك فإن حساب المدينين الإجمالي في دفتر الأستاذ العام يفيد في تحديد وضعية مراكز المدينين بالنسبة للمشروع في كل فترة من الفترات المرغوبة.

أما ميزان المراجعة فإنه يتيح إمكانية الحصول على معلومات أكثر شمولية عن المشروع في كل فترة يعد فيها الميزان المذكور، ويمكن الوصول إلى معلومات أكثر خصوصية بمساعدة دليل الحسابات للوصول إلى الحساب الأقل عمومية.

-وفقا لموقعها بالنسبة للمشروع:

يمكن التفريق من حيث المبدأ بين معلومات داخلية ومعلومات خارجية بالنسبة للمشروع، حيث يوفر نظام المعلومات المحاسبية من أجل تغطية حاجة المعلومات لدى مختلف الفئات من خلال إتاحة الفرصة أمامهم للاستفادة من البيانات المحاسبية.

فهناك التقارير الإدارية الدورية وتقارير محاسبة المسؤولية والتقارير المالية الدورية والقوائم المالية، بالإضافة إلى إمكانية الحصول على معلومات أخرى من واقع الدفاتر والسجلات المحاسبية، ويلاحظ أنه في المشروعات كبيرة الحجم يحتاج إعداد المعلومات اللازمة وتنظيمها في تقارير إلى عمل شاق ووقت طويل قد تسبب في فقدان حداثة المعلومات من جهة، وإلى زيادة في التكاليف اللازمة لذلك من جهة أخرى.

- وفقا لطبيعة المخرجات:

يوفر نظام المعلومات المحاسبية مخرجات ذات طبيعة كمية من حيث المبـدأ، فهناك معلومات ذات طبيعة مالية عن قيم الأصول ومبالغ النفقـات والإيـرادات، وهناك معلومات تكاليفية عن تكلفة المنتجات وعناصر التكلفة ومراكز التكلفـة، وهناك معلومات تخدم قرارات إدارية مختلفة، لذلك نجد التحدث عن فروع النظـام المحاسبي كالمحاسبية المالية والإدارية ومحاسبة التكاليف وغيرها.

ويعاب على النظام المحاسبي اليدوي، انعدام المرونة الكافية اللازمة لتغطيـة حاجة المعلومات، حيث إن التقارير تتمتع بصفة الشمولية في كثير من الأحيـان، وتعد لتغطي فترة طويلة نسبيا، وهذا ما قد ينعكس على عملية اتخـاذ القـرارات الإدارية وغيرها، والتي قد تحتاج إلى معلومات تفصيلية ولفترات قصيرة، والتي قـد تتطلب أعباء إضافية قد تكون كثيرة من أجل إعدادها في حال الاعتماد على النظام اليدوي.

ب-المعالجة والمخرجات في ظل الحاسوب :

تجدر الإشارة منذ البداية أن استخدام الحاسوب في العمل المحاسبي لا يعـني بالضرورة تطبيقه في كل العمليات مرة واحدة، بل قد يستخدم في مجالات محـددة كحالة المخازن أو الرواتب أو الأجور.

ولابد من الإشارة أيضا أننا هنا لا نناقش مستويات استخدام الحاسوب في المحاسبة وكيفية تطبيق ذلك فنيا، بل سنركز اهتمامنا على أثر استخدام الحاسـوب في معالجة البيانات المحاسبية على نظام المعلومات المحاسبية،وعلى دور المحاسبة بشكل عام.

لذلك سندرس المداخل المستخدمة في تنظيم البيانات في النظام الحاسـوبي، وأثر ذلك على المحاسبة بشكل عام، وعلى عملية المعالجة والمخرجـات في نظـام

المعلومات المحاسبي حيث يتم التفريق عادة بين نظامين في هذا المجال نظام الملفات ونظام قاعدة البيانات.

١-نظام الملفات:

يتم تخزين البيانات المحاسبية وفقا لنظام الملفات في مجموعات من الحقول المرتبطة منطقيا في سجلات،والتي يمكن مقارنتها بالمستندات في ظل النظام اليدوي.

حيث يتم عمل ملف حاسوبي مقابل كل ملف من الملفات اليدوية عند الانتقال من النظام اليدوي إلى الحاسوبي وتماثل الإجراءات الحاسوبية تلك التي يقوم بها المحاسب في النظام اليدوي، حيث يتم تشغيل البيانات بوساطة البرنامج التطبيقي مثل برنامج الأستاذ العام والمخزون وغيرها، حيث تخزن البيانات المحاسبية إلكترونيا على ملفات تحتوي سجلات يخزن على كل منها بيانات عن موظف أو عميل واحد أو عنصر من عناصر المخزون أو حساب جاري المصرف أو فاتورة، وتخزن البيانات عادة على ملف دائم يسمى الملف الرئيس، حيث تحتفظ المؤسسة بملف دائم لسجلات المخزون مثلا وآخر لسجلات الموظفين وهكذا.

ويطلق اسم مفتاح السجل على بند البيانات الموجود في كل سجل من سجلات ملف الحاسوب والذي يميز بين سجل وآخر.

ولما كانت هناك استخدامات متعددة للبيانات المخزنة على ملف الحاسوب فمن الممكن أن يكون هناك أكثر من مفتاح واحد لكل سجل.

مثال ذلك عندما يرغب مدير المستودعات استخراج سجلات من ملفات المخزون، فإنه يستخدم رمز الصنف كمفتاح للسجل، وكذلك عندما يريد قسم حسابات الدائنين استخراج سجلات الموردين من ملفات المخزون يستخدم رمز الموردين كمفتاح للسجل.

ويتم تحديث البيانات المخزنة على الملفات الرئيسة (موسكوف ص ١٥٩) بصورة مستمرة، حتى يمكن أن تعكس تلك البيانات نتائج أحدث المعاملات الاقتصادية مثل إصدار شيكات أو استلام نقدية، وتسجل على سجلات خاصة تسمى سجلات العمليات، والتي تحفظ في ملف خاص مستقل من أجل الرقابة واستخدامات المراجعة.

وبذلك يحتوي نظام المعلومات المحاسبية الذي يستخدم في الحاسوب على ملفين أساسيين:

الملف الرئيس: ويحتوي على أرصدة الحسابات.

ملف العمليات: ويحتوي على البيانات الخاصة بعمليات النشاط الاقتصادي.

ويتم تحديث الملف المحاسبي الرئيس باستخدام أحد نظامين، نظام معالجة البيانات على دفعات، أو نظام المعالجة الفورية ولكل منهما مزايا ومساوئ.

يتم في المعالجة على دفعات جمع بيانات عناصر العملية وترتيبها في مجموعات ومعالجتها جميعا في وقت واحد على دفعة واحدة، وعندما تكون العمليات قليلة يتم جمع بياناتها عن فترة طويلة من الوقت ثم معالجتها، أما في المعالجة الفورية فتتم معالجة بيانات العمليات فور إدخالها مباشرة وتحديث البيانات المخزنة في الملفات الرئيسة.

وتبدو المشكلة الأساسية في نظام الملفات في التكرار الذي ستنعكس آثاره في عدم كفاءة التخزين، إذ إن تخزين البيانات نفسها في أماكن متعددة على وحدة التخزين الثانوية في نظام الحاسوب يؤدي إلى تبديد في طاقة التخزين، كما يؤدي ذلك إلى تعارض في البيانات الواردة في التقارير عن العنصر الواحد كأن يتم طلب تقرير عن الكميات المباعة مثلا فإن نظام أوامر البيع قد يعطي بيانات مختلفة عن نظام مراقبة المخزون خلال فترات مختلفة ، ويمكن السيطرة على مشكلة عدم كفاءة

التخزين ومشكلة التعارض من خلال تحقيق التكامل بين الملفات ورغم ذلك تبقى مشكلة صعوبات تطوير النظام، إذ إن أي تغير في البرنامج التطبيقي يتطلب تعديل البرامج الأخرى التي لها علاقة معه وتشترك في ملف البيانات نفسها.

ومن الملاحظ أن نظام الملفات هو نقل للعمل المحاسبي من الطريقة اليدوية إلى الحاسوب، مما يساهم في تسريع المعالجة وإعداد التقارير، وتوفير المعلومات عن الأحداث الاقتصادية، إلا أن تلك الصعوبات تجعل هذا المدخل في معالجة البيانات، والتي تسمى المعالجة المتوازية باستخدام نظام الملفات غير قابل للتطوير من جهة،ولا يحقق تطلعات مدخل المعلومات الذي نتبناه في بناء نظرية المحاسبة نظرا للصعوبات التي يقدمها نظام الملفات التقليدي، سواء أكان في التحليل المحاسبي في إدخال ومعالجة البيانات أم عند التركيب المحاسبي في الاستفادة من تلك البيانات وإعداد التقارير.

ويمكن حل هذه المشكلة من خلال تحقيق الفصل بين عملية تخزين البيانات وبين عملية استخدام هذه البيانات في جمع التقارير، وهذا ما يسمى بنظام إدارة قاعدة البيانات.

٢-نظام قاعدة البيانات:

ويفهم من هذا النظام أن يتم تنظيم البيانات بحيث تكون قابلة للاستخدام في معالجات مختلفة، وبوساطة برامج مختلفة ومستخدمين متعددين.

تقوم فكرة هذا النظام على الفصل بين عملية تخزين البيانات وبين عملية استخدام هذه البيانات، حيث تقوم البرامج التطبيقية المختلفة بالوصول إلى البيانات المخزنة في ملفات منسقة ومتكاملة في قاعدة البيانات.

حيث يتم تخزين البيانات في ذاكرة داخلية وخارجية، وتقوم إدارة قواعد البيانات بترجمة البيانات من بيانات منطقية تستخدم بوساطة المعالجات المختلفة.

ومن خلال إنشاء هذه الأشكال المنطقية للبيانات عندما تستجيب للمعالجة، فإن إدارة قواعد البيانات تستطيع القيام بفعاليات أهمها (Summers, E.L.P.149):

- تحديد المعلومات بشكل سريع، بغض النظر عن علاقاتها مع بيانات أخرى.
- إجراء الترابطات بين البيانات أو إلغاء الترابطات.
- إمكانية تقسيم الملف الواحد إلى أكثر من ملف.
- إنشاء ملف جديد من سجلات مختارة لملف محدد.
- إنشاء ملف جديد من واقع عدة سجلات تعود لملف واحد أو أكثر.
- تعديل حقل معين في سائر الملفات المرغوبة.
- إعداد تقارير من واقع سجلات مختارة.

حيث تجعل إدارة قواعد البيانات كل هذه الإمكانات متوفرة للاستخدام، والتي تعتبر هامة في بناء النظام المحاسبي القائم على الفصل بين البيانات المخزنة من جهة، وبين إتاحة الفرصة أمام استخدامها في الوصول إلى معلومات باختلاف البرامج التطبيقية المستخدمة من قبل المستخدمين المختلفين من جهة أخرى.

ورغم كل ما يوفر نظام قاعدة البيانات من مزايا ، لابد من ذكر الانتقادات الموجهة لهذا النظام، والتي يمكن حصر أهمها فيما يلي (أحمد حسين علي حسين، ص ٣٤٧):

- تعدد وتعقيد البرامج المستخدمة، وخاصة قاعدة البيانات والتي تتطلب توفر أفراد على درجة كبيرة من الخبرة في الحاسوب.
- زيادة التكاليف، حيث إن تطبيق نظام قاعدة البيانات يتطلب أجهزة ووسائل تخزين وبرامج ومختصين، وهذا يجعله أكثر تكلفة من نظام الملفات المذكورة سابقا.

ويمكن الرد على هذه الانتقادات : في أن توفر الأفراد القادرين على التعامل مع الحاسوب في المشروعات الاقتصادية لم يعد تلك المشكلة الكبيرة أمام هذا التطور الهائل لاستخدام الحاسوب في العالم، وحتى في الدول الأقل تطورا في العالم،وكذلك دخول مقررات دراسية لها علاقة باستخدام الحاسوب في مناهج معظم جامعات العالم، وبالتالي تمكن خريجي الجامعات والمعاهد من التعامل مع الحاسوب، بالإضافة إلى اتجاه المشروعات لعقد الدورات التدريبية في هذا المجال.

أما بخصوص الانتقاد المتعلق بارتفاع التكاليف، فإن ذلك تتم مناقشته من خلال مبدأ التكلفة- المنفعة، ويعتمد على حجم المشروع وحجم أعماله وعملياته ومدى تحقيق النظام المقترح للمزايا ومقارنتها مع الصعوبات التي كانت موجودة سابقا وتم تجاوزها من خلال النظام المقترح.

٣-نظام الرقابة الداخلية:

وقد أكد مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) على دور كل من الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية في عمليات المنشأة لتحقيق رقابة داخلية كفء وفعال.

تمرينات

١- عرف المستندات الإلكترونية وطرق الرقابة عليها.

٢- عناصر الرقابة على نظام المعلومات المحوسب.

٣- الفرق بين نظام الملفات والنظام المعاصر.

الفصل الخامس

مفهوم الأحداث الاقتصادية

يهدف هذا الفصل إلى :

- تحديد مفهوم الأحداث الاقتصادية التي تهتم بها المحاسبة.
- مناقشة مفهوم الأحداث المالية وغير المالية.
- عرض مضمون المحاسبة عن الموارد البشرية، نشوئها وتطورها.
- دراسة المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، وعرض أهم مشكلاتها وأساليب القياس المستخدمة فيها.
- مناقشة مفهوم النفقة ومفهوم الإيرادات والقياس المستخدم لكل منهما.
- عرض ومناقشة بعض الموضوعات المتعلقة بالنفقة والإيراد مثل نفقات التأسيس ومحاسبة البحث والتطوير ومحاسبة عقود الإنشاء .

لما كانت الأحداث الاقتصادية، هي المادة الأولية، التي تقوم المحاسبة بتسجيلها وتحليلها،فإن من الأهمية بمكان تبيان طبيعة تلك الأحداث الاقتصادية، التي تؤثر بصورة أو أخرى في الظروف الاقتصادية للمشروع، ويمكن تقسيم تلك الأحداث إلى قسمين أساسيين:

- الأحداث غير المالية:

كمدى الاستجابة السلوكية للعاملين في المستويات الإدارية المختلفة، والمقومات التكنولوجية التي يمتلكها المشروع، وعقود الإيجار التي تعطي للمشروع مركزاً تنافسياً خاصاً، والمهارات الخاصة التي تساهم في إعطاء مركزه الاقتصادي. وما زال الباحثون يبذلون الكثير من الجهد ليتمكنوا من إعطاء قيم مالية لمثل هذه الأحداث، وبانتظار نجاح جهودهم تلك، فإن هذه الأحداث بقيت خارج إطار السجلات المحاسبية، الناجمة عن تطبيق طريقة القيد المزدوج التي تقتضي افتراض القياس النقدي للسلع والخدمات جميعها وغيرها من الأحداث التي تدخل في المسؤولية المحاسبية، وسنقوم فما يلي بدراسة محاسبة الموارد البشرية والمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.

أولاً : المحاسبة عن الموارد البشرية:

تنفق مشروعات الأعمال الأموال من أجل جذب واختيار وتعيين وتدريب الأفراد وتعد هذه الأموال على شكل استثمارات في البشر وليست إنفاقاً جارياً، بل إن بعض المشروعات ينفق على هذه الاستثمارات أكثر مما ينفق على استثماراته في الآلات والتجهيزات، وقد ظهرت الدراسات والأبحاث لتطوير محاسبة للموارد البشرية على مستوى المشروع.

وقد عرفت لجنة المحاسبة عن الموارد البشرية التابعة لمجمع المحاسبة الأمريكي المحاسبة عن الموارد البشرية كما يلي:

هي عملية تحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، وتوصيل تلك المعلومات إلى الأطراف المستفيدة منها (فلامهولز، إيريك ص١٢).

وتتضمن هذه العملية قياس التكاليف التي حدثت بواسطة المشروع والمنظمات الأخرى لجذب هذه الموارد البشرية واختيارها واستثمارها وتدريبها وتنميتها وتشمل أيضاً القيمة الاقتصادية لهؤلاء الأفراد من وجهة نظر المنشأة التي ينتسبون إليها (عبد آل آدم، ص ٩٧).

وعلى الرغم من أهمية الموارد البشرية كونها أهم عوامل الإنتاج، ويتوقف على تواجدها بالمواصفات المطلوبة قيام المشروع بإنجاز أهدافه بالشكل المناسب ، وإن عدم إيمان العناصر البشرية بأهداف المشروع وعدم استجابتهم السلوكية لتحقيق أهدافه يحكم على المشروع بالفشل ، مهما كانت نفقاته ومهما كانت الآلات التي وضعت تحت تصرف إدارته، ومع ذلك فإن المحاسبين لم ينتبهوا إلى أهمية قياس الموارد البشرية إلا في عقد السبعينات من القرن العشرين.

تخلو القوائم الختامية المنشورة عادة من أي بيانات تتعلق بالموارد البشرية في المشروع، من حيث درجة كفايتها أو مدى تطور هذه الكفاية من فترة لأخرى، مما يشكل نقصاً في المعلومات لدى قراء القوائم المالية.

هذا الواقع يفقد التقارير المنشورة خاصية التوازن الواجب تحقيقها بين الموارد المالية للمشروع واستخدامها، والتي تخصص لها قائمة بذاتها، وبين الجهد البشري المحرك لهذه الموارد الذي لا يخصص له أية قائمة ولا يفصح عنه في القوائم المنشورة، على الرغم من أهمية المعلومات الخاصة بالنسبة لمستخدمي تلك القوائم، لذلك فقد نشأت محاسبة الموارد البشرية والتي تضطلع بعدة وظائف أهمها:

١-توفير الإطار الذي يساعد على اتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية.
٢-تقديم المعلومات الكمية الرقمية للتكلفة والقيمة الخاصة بالموارد البشرية.
٣-تحفيز الإدارة على الاهتمام بمفهوم رأس المال البشري عند اتخاذ أيـــة قـــرارات متعلقة بالموارد البشرية (فلامهولز، ص ٣٠).

ويمكن القول إن المحاسبة عن الموارد البشرية تضطلع بدور مزدوج، فـــهي تعد أولاً أسلوباً جديداً للتفكير المنطقي لإدارة الموارد البشـــرية في المشـــروعات، وذلك لأن الأفراد لهم قيمة بالنسبة للمشروع فهم أصول ذات قيمة ضمن الأصـول والموارد التي تمثل القيمة الكلية للمشروع، كما أنها تحث المديرين والمتخصصـــين في الموارد البشرية أن يكون تفكيرهم عند اتخاذ قراراتهم حول الأفراد مبنياً على أســاس التكلفة، القيمة، أي على أساس تقدير التكلفة والقيمة التي يتضمنها القرار.

وثانياً، فإن المحاسبة عن الموارد البشرية هي نظام لإمداد الإدارة بالمعلومـات اللازمة لإدارة تلك الموارد بكفاية وفعالية، فهي تقدم المعلومات عن تكلفة وقيمـــة كل فرد في التنظيم (فلامهولز، ص ٤٠).

وفي الواقع فإن مستخدمي القوائم المالية بحاجة إلى المعلومات حول قيمـــة الأصول البشرية للمشروع، وكذلك هم بحاجة إلى المعلومات عـــن اســـتثمارات المشروع في الأصول البشرية إذ إن هذه المعلومات تساعدهم في اتخـــاذ القـــرارات الخاصة باقتناء، أو الاحتفاظ أو الاستغناء عن أسهم الشركة.

ولكن هذه المعلومات غير متاحة للمستثمرين، لأن القوائم المالية التقليديـــة لا تشتمل على أية معلومات عن الموارد البشرية، هذا بالإضافـــة إلى أن المحاســـبة التقليدية تعد أن الإنفاق على الاستثمار في الموارد البشرية مصروفات إيرادية بـــدلاً من عدها إنفاقاً رأسمالياً، وهذا يعني عدم إظهار الموارد البشرية في قائمة المركز المالي للمشروع.

ويعارض المحاسبون التقليديون عد الموارد البشرية بمثابة أصول في المشروع، وسنقوم فيما يلي بدراسة إمكان عد الموارد البشرية أصولاً ضمن المشروع ، ثم نستعرض مداخل القياس المقترحة لهذه الأصول.

آ-هل يمكن عد الموارد البشرية بمثابة أصول؟

يمكن القول إن الأصل يتصف بالصفات التالية (Hendriksen. PP.250-252):

- وجود حقوق محددة على منافع أو خدمات مستقبلية، أما الحقوق أو الخدمات المتلاشية أو المنقضية فلا تعد أصولاً، وكذلك يجب أن تمتلك الأصول منافع إيجابية، أي إن الموارد ذات القيمة السالبة أو الصفرية ليست أصولاً.
- يجب أن تستحق هذه الحقوق لشخص أو منشأة معينة ، أي إن حق الانتفاع من قيادة الدراجة على الطريق العام ليس أصلاً، إلا إذا تمتع شخص بهذا الحق واستثنى منه الآخرون ، وهذا معناه تمتع المنشأة بحق الرقابة على الأصل مما يسمح لها بالتساؤل عن تمتعها بحقوقها.
- أن تؤيد حقوق المنشأة على أصولها بشرعية قانونية تؤكد بأن استلام هذه المنافع أو الخدمات المستقبلية لا يمكن أن يتم من قبل شخص أو منشأة أخرى أو من قبل الدولة دون تعويض عادل.
- يجب أن تكون المنافع الاقتصادية التي تتضمنها الأصول نتيجة أحداث سابقة. وهذا معناه أن تلك الحقوق التي تنشأ في المستقبل ، وهي ليست خاضعة لرقابة المنشأة في الوقت الحاضر ليست أصولاً.

إن مقابلة الصفات السابقة مع الموارد البشرية تشير إلى أن هذه الموارد يمكن أن تعد أصولاً من حيث:

١- توافر منافع مستقبلية بين موظفي المنشأة وعمالها، أما العمال الذين يمارسون البطالة وهم عبء على المنشأة وليس لديهم خدمات أو منافع مستقبلية، فهم ليسوا أصولاً.

٢- إذا تمتعت المنشأة بحق تشغيل هؤلاء إلى فترة مستقبلية من الزمن، دون حقهم في ترك العمل إلا إذا دفعوا تعويضاً محدداً فإن مثل هؤلاء أصول.

٣- أن يكون حق المنشأة في الاستفادة من خدمات عمالها مؤيداً بنص القانون.

٤- أن يكون هؤلاء العمال والموظفون يعملون في المنشأة قبل تاريخ إعداد القوائم المالية.

ب-قياس الأصول البشرية:

إذا كان الإجماع ينعقد حول عد الموارد البشرية بمثابة أصول،فإن الإشكال هو: كيفية قياس هذه الموارد البشرية والتعبير عنها بقيم نقدية، ولعل صعوبة حل هذا الإشكال هي التي أخرت المعالجة الناضجة لمسألة الموارد البشرية رغم أهميتها. ولقد شهدت البحوث المحاسبية والاقتصادية العديد من نماذج القياس للتعبير عن قيم الموارد البشرية، ويمكن أن نعرض هنا مداخل القياس الثلاثة التالية بشكل مبسط:

المدخل الأول : مدخل التكلفة التاريخية:

تأخذ هذه الطريقة بالتكاليف المدفوعة فعلاً للحصول على عناصر تكاليف الموارد البشرية وهي:

١-تكاليف تعيين الأفراد وتمثل التضحية مقابل اكتساب مستخدم جديد وتشمل:

- تكاليف الاستدعاء : وتشمل تكاليف المستدعي ومصاريف الإعلان والسفر والموارد المشتراة لهذا الغرض.

- تكاليف الاختيار وتشمل تكاليف الاختيار والمقابلات الشخصية والتكاليف الإدارية المتعلقة بذلك.
- تكاليف تسلم الفرد لعمله، وتتمثل بتكاليف انتقال الأفراد وسفرهم إلى الموقع الوظيفي وتسلم العمل.

٢-تكاليف التأهيل والتدريب وتمثل التضحية التي يجب أن تحدث حتى يمكن نقل الفرد من مستوى أداء معين إلى مستوى أكثر مهارة، وتشمل تكاليف تعريف الفرد بالمشروع، وتكاليف التدريب المتمثلة في رواتب المدربين وأجورهم وتكاليف الانتقال والمواد المستخدمة لهذا الغرض.

٣-تكاليف مكافأة ترك الخدمة: وتعتمد طريقة التكلفة التاريخية على أساس رسملة هذه المصاريف، ثم حساب استهلاك لها خلال مدة بقائها المفيد للمنشأة، وفي حال استهلاك الأصل واستبعاده عن الإنتاج قبل المدة المحددة له، تعد القيمة المتبقية خسارة تحمل على حساب الأرباح والخسائر، كما تعالج مشكلة استهلاك الأصول الثابتة الأخرى.

وقد أجرى عدد من الباحثين الأمريكيين تجربة عملية في مجال تطبيق محاسبة الموارد البشرية على أساس بيانات التكلفة التاريخية عبر الخطوات التالية:

- فصل عناصر التكلفة المتصلة بالموارد البشرية عن عناصر التكلفة الأخرى.
- تصنيف عناصر تكلفة الموارد البشرية إلى عناصر جارية وعناصر رأسمالية، بحيث تحمل العناصر الجارية لحسابات النتيجة والعناصر الرأسمالية تحمل لحسابات الأصول البشرية.
- تصنيف حسابات الأصول البشرية إلى عدد من الحسابات المساعدة.
- إضافة استهلاك الموارد البشرية إلى عناصر التكلفة الجارية للموارد البشرية.

وعلى الرغم من أن هذه التجربة فتحت الباب منذ عام ١٩٦٨ لتطوير عملية قياس الأصول البشرية، إلا أنها كانت عرضة لانتقادات كثيرة منها:

١-صعوبة الفصل الدقيق بين النفقات الإيرادية والرأسمالية.

٢-تأثر الأصول بتغيرات الأسعار.

٣-عدم وجود معيار دقيق يعكس فائدة المنشأة من هذه الأصول بشكل موضوعي.

٤-صعوبة مقارنة هذه التكاليف مع المنفعة التي تعود على المنشأة.

المدخل الثاني : مدخل تكلفة الاستبدال:

وينطوي هذا المدخل على قياس الأصول البشرية على أساس الخسائر التي يُمنى بها المشروع نتيجة تخلي العناصر الإنسانية النافعة عن العمل فيه، ويمكن التعبير عن هذه القيمة بتكاليف تعيين وتدريب عناصر جديدة قادرة على تقديم المستوى نفسه من الإنتاجية.

وعلى الرغم بما تمتاز به طريقة الاستبدال من المنطقية والانسجام مع الواقع الاقتصادي في تاريخ القوائم المالية، إلا أن تطبيقها من الناحية العملية يعتمد على تقديرات الإدارة مما يبعد النتائج عن الموضوعية في مجال الأصول البشرية .

المدخل الثالث : مدخل القيمة الحالية للرواتب والأجور :

تقاس الأصول البشرية بموجب هذا المدخل على أساس القيمة الحالية للرواتب والأجور التي ستدفع طوال العمر المنتج لهذه الأصول، إذ إن هذه القيمة الرأسمالية المتمثلة في العامل أو الموظف هي التي تؤدي بالمنشأة إلى دفع الراتب الذي يقابل الريع الشهري أو السنوي المدفوع لهذه القيمة الرأسمالية، على أن يوضع في الحسبان سن العنصر البشري وسن التقاعد واحتمالات ترك الخدمة أو الوفاة أو العجز.

ويعتمد هذا المدخل على الأساليب الإحصائية لتقدير متغيرات هذا المدخل، بحيث يقسم العاملون إلى مجموعات إحصائية دون إجراء الحساب على كل شخص بمفرده.

ويذكر أن هذه المداخل الثلاثة قد عالجت قيمة الأصول البشرية من وجهة نظر المنشأة فحسب، دون التطرق إلى القيم الإنسانية الأخرى التي يصعب التعبير عنها بالأرقام.

ثانياً: المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية :

أدى الاهتمام المتزايد من المجموعات المختلفة كأصحاب المشروع والعملاء والعاملين والمستثمرين والجهات الحكومية المختلفة وجماعات الضغط في المجتمع، بالمسؤولية الاجتماعية للمشروع من ناحية، وزيادة اهتمام إدارة المشروع ومتخذي القرارات والجهات الإشرافية الحكومية على اختلافها بأهمية اضطلاع المشروع بالأنشطة الاجتماعية،وما تفرضه من أعباء إضافية من ناحية أخرى إلى تغير النظرة التقليدية في الحكم على المشروع،وصار يوضع أداء المشروع الاجتماعي في الحسبان لدى تقويمه، بالإضافة إلى المعايير الاقتصادية المعروفة، مما عمق الحاجة إلى تسجيل أحداث اقتصادية تتعلق بالأداء الاجتماعي للمشروع، ومنذ بداية السبعينيات من القرن الماضي اقترحت عدة أساليب لقياس مثل هذه الأحداث وتسجيلها ومتابعتها من قبل المحاسب ، أما المشكلة الحقيقية فتكمن في قياس المنافع الاجتماعية، التي تعود على المجتمع من الأنشطة الاجتماعية التي قام المشروع بتنفيذها، ومقدار ما أصاب المجتمع من أضرار أو ما يعرف بالتكاليف الاجتماعية نتيجة ممارسة المشروع لأعماله.

فالمنافع الاجتماعية هي فوائد يتحقق معظمها لأطراف خارج المشروع، والعديد من هذه المنافع يصعب قياسها قياساً نقدياً.

ومع أن معظم المنافع تتحقق لأطراف خارج المشروع، فإن بعض المنافع قد تتحقق نتيجة قيام المشروع بالأنشطة التي تفرضها المسؤولية الاجتماعيـــة، وتعــود على المشروع بالذات بشكل جزئي، كتحقق انطباع حسن عن المشـــروع لـــدى الجمهور، ولاشك أن تقدير قيمة نقدية لهذا الانطباع الحسن صعب التحقيق.

وتعود صعوبة قياس التكاليف الاجتماعية إلى اختلاف وجهة نظر المحاسب والاقتصادي في هذا الموضوع ، فمن وجهة نظر المحاسب تمثل التكلفة الاجتماعيـــة المبالغ التي ينفقها المشروع ولا يتطلبها نشاطها الاقتصادي، بالإضافـــة إلى عـــدم حصول المشروع على منفعة أو عائد اقتصادي مباشر مقابل هذه التكاليف، فـــهي تكاليف ينفقها المشروع نتيجة لالتزامه ببعض المسؤوليات الاجتماعية، أو تطبيقـــاً لقوانين تفرضها الدولة.

مثال ذلك قيام المشروع ببعض الخدمات للعاملين ضمن نسبة محددة مـــن موازنته أو اختيارياً لتحسين مستوى العمال أو المنطقة التي يعمل فيها المصنـــع، أو قيام المشروع بتسديد رواتب الاحتياطيين من موظفيه وعماله، رغم عدم تواجدهـــم على رأس عملهم،ومن الواضح أن قياس مثل هذه الأعباء لا يثير مشكلات مهمة.

أما من وجهة نظر الاقتصاد، فإن التكلفة الاجتماعية هي قيمة ما يتحملـــه المجتمع من أضرار نتيجة لممارسة المشروع لنشاطه الاقتصادي، فقد يترتب على هذا النشاط تلوث الهواء أو المياه أو تشويه الجمال الطبيعي، أي إن التكلفة الاجتماعيـــة تمثل الأعباء التي ترتبت على المجتمع نتيجة للآثار الخارجية السلبية للمشروع ، وغير خاف أن هناك صعوبات في تحديد قيمة نقدية للأضرار التي تصيـــب المجتمـــع، أي تحديد التكاليف أو الأعباء الاجتماعية الناتجة عن ممارسة المشروع لنشاطه، ومـــن النادر جداً أن تتطابق التكاليف الاجتماعية التي ينفقها المشروع بالفعل مع التكلفـــة

الاجتماعية من وجهة نظر الاقتصاد الكلي، إلا أن أهم الأساليب المقترحة لقياس التكاليف الاجتماعية هما الأسلوبان الآتيان:

الأسلوب الأول: قياس تكاليف منع حدوث الأضرار الاجتماعية

حيث إن التكلفة الاجتماعية، هي قيمة الأضرار التي تقع على المجتمع نتيجة قيام المشروع بأنشطته الاقتصادية. وقد يكون من الصعب أو غير العملي تحديد قيمة هذه الأضرار، ومن ثم يجب الالتجاء إلى أسلوب بديل يمكننا من تحديد رقم يقارب التكلفة الاجتماعية الصحيحة. ويمكن القول إن التكلفة الاجتماعية التي يمكن قياسها على مستوى المشروع هي تكلفة تجنب الأضرار الاجتماعية أي تكاليف المنع، ففي مجال التلوث البيئي تكون التكاليف الاجتماعية معادلة تقريباً لتكاليف منع التلوث.

ويقوم هذا الأسلوب على افتراض أنه كلما قامت الشركة بالإنفاق على منع التلوث، انخفضت الأضرار التي تصيب المجتمع، وكانت تكاليف المنع أقرب للتكاليف الاجتماعية (قيمة الأضرار) المترتبة على الأنشطة الاقتصادية للمشروع.

ومع ذلك فإن الافتراض بوجود علاقة عكسية بين قيمة الأضرار التي يتحملها المجتمع وتكاليف المنع ليس صحيحاً في جميع الحالات، فإنفاق مبلغ ضئيل نسبياً قد يمنع أضراراً اجتماعية ذات قيمة كبيرة نسبياً، ثم إن التكاليف التي ينفقها المشروع لمنع حدوث الأضرار الاجتماعية لا تكون عادة مساوية قيمة هذه الأضرار ، ومع ذلك فإن تكلفة المنع تمثل أفضل رقم تقريبي لقيمة الأضرار التي تصيب المجتمع، أي أفضل رقم بديل للتكاليف الاجتماعية الصحيحة.

الأسلوب الثاني: تكاليف إعادة الوضع إلى ما كان عليه (تكاليف التصحيح) ، وهي تكاليف تقريبية أخرى بديلة للتكاليف الاجتماعية، وهي المبالغ التي يقوم المشروع بإنفاقها سواء لإعادة بعض موارد المجتمع لحالتها الأصلية تقريباً،

أم لإنشاء مورد جديد يحل محل المورد الاجتماعي الذي تأثر بالأنشطة الاقتصادية للمشروع.

فمثلاً إن التكاليف الاجتماعية المترتبة على شركة الأسمدة الناجمة عن تلوث بحيرة مجاورة للشركة المذكورة، تتمثل في التكاليف التي تتحملها الشركة في سبيل تطهير هذه البحيرة لإعادة حالتها إلى ما كانت عليه قبل التلوث.

وعلى الرغم من أن مفهوم تكاليف إعادة الوضع إلى ما كان عليه (تكاليف التصحيح) قد يحظى بالقبول من جانب المحاسبين، إلا أنه أقل قبولاً من مفهوم تكلفة المنع وذلك للأسباب التالية:

١- إن الوقاية خير من العلاج، وبالتالي فإن تكاليف المنع أقل عادة من تكاليف إزالة الضرر، وأن المنع مفهوم مقبول نفسياً يدل على توقع المشكلة ومعالجتها قبل حدوثها.

٢-إن مفهوم إعادة الوضع إلى ما كان عليه، مفهوم غامض نسبياً ففي كثير من الحالات قد لا يكون واضحاً كيفية قياس تكلفة التصحيح وإزالة التلوث أو إزالة الضوضاء.

٣-إن إعادة الوضع إلى ما كان عليه قد لا تؤدي إلى تصحيح كل الأضرار التي أصابت الآخرين نتيجة الأنشطة الاقتصادية للمشروع ، فبعض الأضرار المتسببة عن تلوث الهواء مثل سرطان الرئة لا يمكن تصحيحها بأي مبلغ من التكلفة.

يتضح مما سبق أهمية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للمشروعات الاقتصادية كأحد المجالات الجديدة نسبياً التي ظهرت في الوسط المحاسبي، وفي هذا المجال يجب ملاحظة مايلي (أبو الفتوح صالح، ص٦٧-٩٢):

١- تتطلب المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية امتداداً للحدود التقليدية للمحاسبة وراء حدود الشخصية المعنوية للمنشأة،فالوظيفة المحاسبية ديناميكية،وينبغي أن تتغير استجابة للتغيرات في البيئة المحيطة والتطور المستمر في احتياجات أفراد هذه البيئة.

٢-إدخال اهتمامات أخرى بالإضافة إلى الربحية لدى تقويم المشروعات الاستثمارية والمقارنة فيما بينها، وتتمثل هذه الاهتمامات في البعد الاجتماعي.

٣-اتجاه المحاسبة إلى الاهتمام بالأحداث غير المالية، طرائق قياسها وعرضها في القوائم المالية خدمة لأغراض متخذي القرارات حول المشروعات.

الثاني : الأحداث المالية

ويمكن تقسيم الأحداث الاقتصادية التي تشكل مدخلات النظام المحاسبي التقليدي بحسب الأقسام التالية :

١- أحداث إيرادية : ويقصد بها جميع العمليات التي تهدف إلى تحقيق ربح، وهذه بدورها تنقسم إلى :

- عمليات ينتج عنها إيراد إيرادي، وهو الجانب الموجب في تحديد الربح.
- عمليات تنتج عنها نفقة إيرادية، وهي الجانب السالب في تحديد الربح.

٢- أحداث رأسمالية : وهي جميع العمليات التي ينتج عنها :

- نفقة رأسمالية بها استثمار أموال في المشروع.
- إيراد رأسمالي.

٣- أحداث تمويلية : ويقصد بها الحصول على أموال للمشروع وتنقسم بدورها إلى :

- أحداث تؤدي إلى الحصول على أموال من أصحاب المشروع.
- أحداث تؤدي إلى الحصول على أموال من الغير.

إلا أن هذا التبويب لا يخدم أغراض إعداد القوائم المالية في المفهوم المعاصر، إذ إن الأخذ فيه يؤدي إلى جعل المكاسب أو الإيرادات الرأسمالية تصب مباشـرة في قائمة المركز المالي (الميزانية) ، مع العلم أن الوعاء المناسب لمعالجـة جميـع أنـواع الإيردات هو قائمة الدخل أو حساب الأرباح والخسائر بمراحله المختلفة.

ويمكن تقسيم الأحداث المالية من حيث نتائجها كمايلي:

١- أحداث ينتج عنها نفقة وتنقسم إلى نوعين :

-أحداث ينتج عنها نفقة إيرادية أو مصروف.

-أحداث ينتج عنها نفقة رأسمالية أو أصل.

٢- أحداث ينتج عنها إيراد وتنقسم إلى نوعين :

-أحداث ينتج عنها إيراد إيرادي ناتج العمليات المعتادة أو المستمرة.

-أحداث ينتج عنها إيراد غير مستمر.

-أحداث ينتج عنها إيراد رأسمالي أو مكاسب.

-أحداث ينتج عنها إيرادات طارئة أو استثنائية.

٣- أحداث تؤدي إلى الحصول على الأموال وتنقسم إلى نوعين :

- عمليات تؤدي إلى الحصول على أموال من أصحاب المشروع.

-عمليات تؤدي إلى الحصول على أموال من الغير.

إن تقسيم الأحداث الاقتصادية التي تعني بها المحاسبة بحسب الغرض منـها، إنما ينسجم مع تعريف المحاسبة الذي راعى قبل كـل شـيء الآثـار السـلوكية لاستخدام البيانات المحاسبية التي تهدف أساسا إلى خدمة أغراض المستفيدين.

ويحسن بعد تقسيم مفهوم الأحداث الاقتصادية، إلا المفاهيم الثلاثة الرئيسة (النفقات، الإيرادات، الأحداث التمويلية) يحسن أن يتم فيمايلي من البحث توضيح

مفهوم كل من هذه المفاهيم وتحديد نقطة البداية التي تبدأ معها علاقته بالسجلات المحاسبية.

مفهوم النفقة :

تعبر النفقة عن تضحية مقابل عائد، وتقاس نظريا بتكلفة الفرصة الضائعة، حيث إن اتجاه الإنفاق ناحية سلعة معينة دون أخرى يعني ضياع فرصة إنفاق تجاه السلعة الأخرى، وذلك على أساس المنفعة الحدية التي تقدمها كل من هاتين السلعتين، ففي حالة شركة نسيج مثلا نجد الإدارة توازن بين شراء الخيوط من الخارج وشراء القطن الخام المحلي في سبيل إنتاج النسيج ، على أساس المنفعة التي تقدمها كل من المادتين، والتي تنعكس على أسعار المنتجات، ويلعب قانون العرض والطلب دوره في الموازنة بين الأسعار للسلع بحسب منافعها الاجتماعية. ففي مثالنا هذا نجد أن انخفاض سعر القطن المحلي نسبيا، سيؤدي إلى اتجاه الطلب عليه بشكل متزايد والعزوف عن شراء الخيوط المستوردة، وهذا يؤدي بدوره إلى زيادة سعر القطن المحلي وانخفاض سعر الخيوط المستوردة من أجل إعادة التوازن بينهما.

وإذا تم التغاضي عن بعض الحالات الشاذة، فإن النفقات التي يدفعها المشروع فعلا تساوي تكلفة الفرصة الضائعة، وأن تسجيل مثل هذه النفقات في السجلات المحاسبية فور الالتزام بدفعها يقدم قياساً محاسبياً مقبولاً نظرياً ، ومعززاً بالمستندات والأدلة الموضوعية التي تسمح بالتحقق منه عملياً.

غير أن تمسك المحاسبين بالقيمة التي تم تسجيلها مبدئيا في سجلاتهم، هو الذي يثير الجدل بسبب عدم انسجامه مع تكلفة الفرصة الضائعة الخاضعة للظروف الاقتصادية المتغيرة، وكذلك فإن الأخذ بمفهوم تكلفة الفرصة الضائعة، يرتب على المحاسب الاعتراف برواتب الشركاء وفرق الإيجار المحسوب على أنها نفقات يتعين عليه تسجيلها، لأنها تمثل تكلفة الفرصة الضائعة، فإن الشريك المتضامن الذي يعمل

في الشركة دون أن يسجل راتبه كنفقة يتعين عليه تنـزيلها من الأرباح الصافية حيث كان يمكنه أن يعمل خارج المشروع ويحصل على الراتب نفسه، مما كان سيضطر المشروع إلى تشغيل موظف آخر بالراتب نفسه أيضا.

وكذلك العقار الذي تشغله الشركة بحيث يضيع عليها فرصة تأجيره ، إذا كان مملوكاً لها مما كان يضطرها إلى استئجار عقار عوضا عنه ودفع أجرة، مما يقضي إضافة الفرق بين أجرة العقار واهتلاكاته والضرائب المدفوعة لقاء امتلاكه إلى النفقات.

ومع أن مثل هذه النفقات تعد جديدة على المحاسبة إلى حد ما، فإن الاعتراف بها ينسجم مع المنطق ، ومع تطور الفكر المحاسبي نفسه الذي أخذ يقوم على نظرية الشخصية المعنوية وليس الاكتفاء بنظرية أصحاب المشروع.

وإذا كان راتب الشريك أو إيجار العقار لا يترك أثـراً كبيراً في كتلة النفقات، فإن تكلفة رأس المال تترك آثارا أكبر ، وتثير بالتالي جدلا أعمق، حيث تتمثل تكلفة رأس المال من وجهة النظر الاقتصادية في الفائدة على رأس المال المستخدم، وتعد تلك الفائدة من ضمن التكاليف الواجب خصمها قبل الوصول إلى الربح بالمفهوم الاقتصادي ، وتستند تلك المعالجة إلى تعريف التكلفة بأنها التضحية التي تترتب على استخدام عوامل الإنتاج من ضمنها رأس المال ، في غرض معين ، فالأموال المقترضة ترتبط بتضحية فعلية تتمثل في الفائدة التي يجري سدادها للغير ، أما بالنسبة للأموال المملوكة لأصحاب المشروع فإن استخدامها يرتبط بتضحية تتمثل في العوائد أو الإيرادات التي يمكن أن تلغها تلك الأموال إذا ما استخدمت في أفضل الاستخدامات المتاحة الأخرى ، ويجب أن يدرج مقابل تلك التضحية ضمن عناصر التكاليف في شكل فائدة ضمنية، وتعامل مثل سائر عناصر التكاليف الأخرى عند تحديد تكلفة السلعة المنتجة أو الخدمات المؤداة (الغريب

محمد بيومي، ص١٩)، إلا أن القياس المحاسبي لم يعترف بعد بمقابل لاستخدام رأس المال إلا إذا كان متمثلاً في فائدة فعلية تعاقدية يجري سدادها للغير ، كما تعامل فائدة الأموال المقترضة على أنها نفقات زمنية تتعلق بالفترة المحاسبية الجارية،وليست تكلفة من تكاليف الإنتاج، أي إن الفائدة على رأس المال المقترض من ضمن النفقات الواجب خصمها قبل الوصول إلى الدخل، لأنها لا تؤول إلى ملاك المشروع، أما الفائدة على رأس المال المملوك فهي تؤول إلى ملاك المشروع وتعد جزءا من الزيادة في حقوقهم، ولذلك فهي جزء من الدخل.

إلا أن الدور الاقتصادي والاجتماعي المعاصر للمحاسبة، الذي يقتضي ضرورة ترشيد استخدام الموارد الاقتصادية، الذي يتضمن العديد من القرارات المتخذة سواء أكانت من قبل المستثمرين الخارجيين أم من قبل إدارة المشروع، يستوجب وضع تكلفة رأس المال المستخدم في الحسبان، ونعرض فيمايلي بعض نماذج القرارات التي تتأثر بهذا المفهوم:

١-تخطيط المخزون السلعي ورقابته:

إن تحديد الحجم الأمثل للمخزون السلعي يعد من القرارات المتكررة، ذات الأثر المباشر في تقويم أداء المشروع وإدارته المختلفة، ومن المعلومات التي تحتاج إليها مثل هذه القرارات تكلفة رأس المال المستثمر في المخزون ، ولا تقتصر الحاجة إلى هذه المعلومات عند اتخاذ القرار الإداري المبني على معلومات قد لا تكون كلها من صلب النظام المحاسبي، بل تمتد إلى مرحلة تحديد التكلفة الحقيقية لمختلف أصناف المخزون، وذلك لتحقيق التوافق الأمثل بين وقت الشراء ووقت الاستخدام وكمية المخزون وتحقيق وفورات بالتكلفة نتيجة الاستفادة من تغيرات الأسعار ، والجدير بالذكر أن بعض الشركات اليابانية تخلت عن حيازة المخزون لتخفيض تكلفة رأس

المال المستثمر في المخزون ، وصارت توفق بين الشراء والاستخدام مباشـــرة دون المرور على مرحلة التخزين.

ولا شك أن من واجب المحاسب أن يعلم الإدارة عـــن ارتفـــاع تكلفـــة مفردات المخزون مع طول مدة الاحتفاظ بها في المخازن ، وما يرتبط بذلك مـــن تجميد قدر من الموارد وحجبها عما قد يكون متوافرا لها من فرص بديلة، كمـــا أن عدم توفر معلومات عن التكلفة لعناصر المخزون التي تزداد مع استمرار الاحتفـــاظ بالصنف المعين قد يؤدي إلى سياسات شراء خاطئة، فمثلا قد يرى مدير المشـتريات الاستفادة من انخفاض سعر أحد الأصناف، ويقرر الشراء المسبق لكميات كبـــيرة وتخزينها لاستخدامها بعد فترة طويلة متجاهلا أن تكلفة تجميد الأموال في المخـزون قد تتجاوز مقدار انخفاض سعر الشراء الجاري عن الأسعار المتوقعة عنـــد حلـــول وقت استخدام تلك الأصناف.

وتأسيسا على ذلك فإن العديد من القرارات تتطلب توفير معلومات عـــن التكلفة الحقيقية للمخزون، والتي تتضمن تكلفة رأس المال المستثمر في المخزون.

٢- دراسات تحليل التعادل وتخطيط الإنتاج وجدولته:

تؤثر تكلفة رأس المال في نتائج دراسات وتحليل التعادل إذا مـــا اختلـــف توقيت إحداث التكاليف عن توقيت تدفق الإيراد ، وإن أخذ تكلفـــة رأس المـــال المستخدم في الحسبان يؤدي إلى زيادة حجم المبيعات الذي يحقق التعادل ، وتلعـــب تكلفة رأس المال دورا في تقرير أفضلية سياسة الإنتاج غير المنتظم.

٣- قرارات التسعير :

تمثل تكلفة الإنتاج عاملا مهما من عوامل تحديد أسعار السلع والخدمات ، وبالتالي فإن استبعاد تكلفة رأس المال من تكاليف الإنتاج يـــؤدي إلى أخطـــاء في قرارات التسعير.

٤–قرارات الاستثمار الرأسمالي :

تقتضي الأساليب الحديثة لتقويم بدائل استثمار الأصول الرأسمالية إدارج العائد على رأس المال المستثمر (أي تكلفة رأس المال) من بين عناصر تكاليف الإنتاج للوصول إلى عائد الاستثمار أو معدل الاسترداد في جميع قرارات الاستثمار الرأسمالي مثل الاختيار بين التصنيع الداخلي لبعض أجزاء الأصول أو شرائها جاهزة من الخارج،أو قرارات تحديد الحجم الأمثل للتجهيزات الإنتاجية، وكذلك الاختيار بين أساليب الإنتاج المختلفة إذا كانت هذه الأساليب تختلف فيما بينها من حيث الفترة الزمنية.

٥–تقويم الأداء السابق:

لغرض تقويم أداء أحد الأقسام أو مراكز الربحية الداخلية، يزداد الاتجاه إلى وضع رأس المال المستثمر في الحسبان، إذ إن التركيز على رقم الربح وحده يفسح المجال أمام زيادة لا مبرر لها في حجم الربح والمخزون بالإضافة إلى المغالاة بالاستثمار.

وكذلك فإن استثمار قدر معين من الأموال في وحدة اقتصادية معينة، يرتبط من وجهة نظر المستثمر الخارجي، بإحداث تكلفة أو تضحية تتمثل في العائد الذي كان يمكن الحصول عليه من الاستثمار في البدائل او الوحدات الاقتصادية الأخرى. ولا فرق في ذلك بين ما إذا كان الاستثمار في شكل قروض ، أو ملكية لرأس المال.

وتتحدد تكلفة رأس المال من الناحية العملية بضرب معدل معين في رأس المال المستثمر، ويحدد المعدل نظريا بالمتوسط المرجح لتكلفة مصادر التمويل المختلفة، ويفضل أخذ المعدلات الجارية لتكلفة رأس المال ، وتطبيقها على مختلف المصادر دون المعدلات التاريخية التي كانت سائدة عند الحصول على الأموال.

ولا يثور جدل بين المحاسبين حول فائدة الأموال المقترضة، إذ تعد عنصرا من المصروفات تعالج ضمن النظام المحاسبي، إلا أن الخلاف ينحصر في طبيعة هذه المصروفات، وهل تعد نفقات زمنية لا ترتبط بتكاليف الإنتاج بل تحمل إلى الأرباح والخسائر لدورة معينة، أو أنها يجب أن تعالج كتكاليف إنتاج لا يجوز تجاهلها، وبالتالي تحميلها إلى حسابات الدورة.

أما بالنسبة لرأس المال المملوك فإن الاعتراف بتكلفته يثير العديد من الآراء التي يمكن تقسيمها إلى اتجاهات ثلاثة:

الاتجاه الأول: ويتمثل في عدم معالجة تكلفة رأس المال المملوك ضمن إطار النظام المحاسبي، وينطلق هذا الرأي بأن التسليم بأهمية المعلومات عن تكلفة رأس المال المملوك لبعض الاستخدامات الإدارية لا يتضمن عدها أحد عناصر النموذج المحاسبي، وبالتالي فلا فائدة من إدراجها في الحسابات والقوائم المالية.

الاتجاه الثاني : ويتمثل في الاكتفاء بمعالجة تكلفة رأس المال المملوك على نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية، وتدرج تكلفة رأس المال في سجلات وحسابات التكاليف (أو نظام المحاسبة الإدارية) دون التأثير في عناصر نظام الحسابات المالية ، مما يؤدي إلى الفصل بين نظام التكاليف ونظام الحسابات المالية وما يترتب على ذلك من زيادة في تكاليف تصميم العمليات المحاسبية وتشغيلها، وعدم تجانس مخرجات كلا النظامين، وعدم إعلام المستخدمين الخارجيين للتقارير المالية عن حقيقة التكلفة.

الاتجاه الثالث: ويقول بالإدماج الكامل لتكلفة رأس المال في النظام المحاسبي ، ويعد هذا الاتجاه تعديلا جذريا للمعالجة التقليدية، حيث يعد تكلفة رأس المال مثل سائر عناصر التكاليف الأخرى، وتسجل في الحسابات المالية والتكاليف ضمن نظام الاندماج بين النظامين وهو الاتجاه المعاصر في تصميم النظم وتشغيلها ، وعلى ذلك

فإن تكلفة رأس المال يمكن أن تؤثر في النفقات والإيـــرادات الجاريـــة وفي تقـــويم الأصول الثابتة والمخزون السلعي،وقد كان هذا الاتجاه سائدا بين ١٩١٠-١٩٢٠م، وقد أعاد أنتوني الاعتبار إلى هذا المدخـــــل (Antony, R.pp.88-102)، وتحـــدد التكلفة بحسب هذا المدخل بضرب المعدل المرجح للفائدة برأس المال المســـــتثمر في الأنشطة الاقتصادية التي تزاولها المنشأة، وتجعل الحسابات المتعلقة بتلـــك الأنشـــطة مدينة بما يخصها من تكلفة رأس المال وحساب تكلفة رأس المال دائنا بتلك القيمـــة، فحساب البضاعة تحت الصنع يحمل بتكلفـــة الأمـــوال المســـتثمرة في العمليـــات الصناعية، ويحمل حساب الأصول بتكلفة رأس المال المستثمر في شراء تلك الأصول وتشييدها، وما تبقى في حساب تكلفة رأس المال المستثمر يتمثل تكلفـــة الأمـــوال المستخدمة في الأنشطة الإدارية والعمومية، وهذه تعد بحكم النفقات الجارية،ولذلك تحمل على حساب الأرباح والخسائر أي إن مقدار تكلفة رأس المال المحتســـــب في الخطوة السابقة يخصص أو يوزع على ثلاثة حسابات هي : حســـــابات الأصـــول الثابتة، وحسابات تكلفة الإنتاج، وحساب الأرباح والخسائر بالباقي، أما حســـاب تكلفة رأس المال الدائن فيحول إلى حساب توزيع الأرباح والخسائر.

وإذا كانت النفقات تمثل التضحية بأصل من الأصول كليا أو جزئيا مــــن أجل الحصول على عائد، بحيث توجد علاقة سببية بين النفقات والإيرادات ، فـــإن الخسائر تمثل اختفاء الأصول جزئيا أو كليا دون الحصول أو توقع الحصول علـــــى عائد..، وعلى ذلك فإن الخسائر لا تمثل ولا تمت لها بصلة.

أنواع النفقات : Expenditure

انسجاما مع المفهوم السابق يمكن تقسيم النفقات بحسب العائد المتوقـــع إلى الأقسام الثلاثة التالية (نمر، ص ٤٧):

أولا : نفقات تؤدي خدمات طويلة الأجل للمشروع وهذا ما يطلق عليه اسم النفقات الرأسمالية، والتي تتمثل عادة في شراء الأصول الثابتة ومستلزماتها.

ثانيا: نفقات تؤدي خدمات فورية،وهذا ما يطلق عليه نفقات إيرادية أو مصروفات وهذه النفقات تتعلق بمعادلة الربح.

ثالثا: نفقات تؤدي خدمات قصيرة الأجل.

ومن المناسب في هذا المجال أن نعالج كل نوع من هذه الأنواع بالقدر المناسب من التفصيل.

أولا : النفقات الرأسمالية :

وهي النفقات التي تؤدي خدمات طويلة الأجل للمشروع،وتتمثل عادة في الأصول الثابتة التي تقتنى بهدف تحقيق الإيراد عن طريق الاستثمار، وليس عن طريق إعادة البيع في دورة المشروع العادية، سواء أكانت هذه الأصول أصولا ملموسة أم غير ملموسة، قابلة للاستهلاك أم غير قابلة للاستهلاك، وقد أكدت المبادئ المحاسبية المقبولة عموما على وجود إثبات الأصول الثابتة بما يعادل تكلفة شراء هذه الأصول أو إنشائها على أساس التكلفة التاريخية.

والنفقات الرأسمالية المتعلقة بالأصول الثابتة لا تتمثل في قيمة شراء هذه الأصول فقط، بل في جميع النفقات التي تصرف على هذه الأصول لجعلها قابلة للاستعمال مثل رسوم التسجيل والأتعاب القضائية والعمولات ومصاريف النقل والتأمين ومصاريف التركيبات وما إلى ذلك، حيث إن كل هذه النفقات يتخذ صفة المبالغ التي تصرف على شراء الأصل، وبذلك تعد نفقات رأسمالية تضم إلى قيمة الأصل.

والإنفاق على الأصول الثابتة لا يقتصر على نفقات الشراء ونفقات إعداد الأصل للاستعمال،بل يشمل أيضا أنواعا أخرى من النفقات، تصرف على الأصول

خلال حياتها الإنتاجية، وهذه النفقات هي كل النفقات التي تؤدي إلى زيادة المنافع التي يقدمها الأصل.

وقد جاء في المعيار الدولي رقم ١٦، أن النفقات التي ترسمل هي النفقات التي تساعد عل زيادة الأرباح المستقبلية المستحقة من الأصل الموجود حاليا، وذلك على أن تكون الأرباح المتحققة تتجاوز المنفعة المقدرة أصلا.

ويجب أن تتضمن الأرباح المستقبلية مايلي :

أ-زيادة العمر الإنتاجي المقدر للأصل.

ب- زيادة في الطاقة الإنتاجية للأصل.

جـ- إضافة تحسينات على نوعية الإنتاج، أو تخفيضا للتكلفة المقدرة للإنتاج.

ويمكن تقسيم تلك النفقات الرأسمالية إلى الأنواع التالية:

١-نفقات التحسين: تؤدي نفقات التحسين إلى إطالة حياة الأصل الإنتاجية أو زيادة قدرته الإنتاجية العادية أو تخفيض تكاليف الإنتاج ، في كل هذه الحالات تزداد المنافع التي حصل عليها المشروع من الأصل، وتأسيسا على ذلك فإن نفقات التحسين تعد نفقات رأسمالية ، ويتمثل التحسين في عملية استبدال آخر بجزء من الأصل، أو في عمليات إصلاح على نطاق واسع مما يؤدي إلى زيادة العمر الإنتاجي أو الطاقة الإنتاجية أو الكفاية الإنتاجية للأصل.

٢-نفقات الإضافة:وهي استثمار جديد لرأس المال عن طريق زيادة الطاقة المستغلة، والتوسع في شراء الأصول الثابتة.

٣-نفقات الإحلال: وقد تتمثل في استبدال أصل جديد أكثر كفاية بأصل قديم، أو استبدال جزء آخر جديد بجزء رئيس من أصل قديم، مما يترتب عليه زيادة الطاقة الإنتاجية للأصل المستخدم، مما يجعل هذه النفقات بحكم النفقات الرأسمالية.

أما مصروفات الصيانة التي تهدف إلى المحافظة على الطاقة الإنتاجية للأصل

أو مصروفات الإصلاح التي يقصد منها إصلاح ما يتلف من الأصل وإعادة الأصل إلى قدرته الإنتاجية الأصلية، فإن مثل هذه النفقات لا تعدو كونها نفقات إيرادية حيث إنها تهدف إلى المحافظة على الطاقة الإنتاجية للأصل وليس زيادتها.

وقد نص المعيار الدولي ٣٨ على اعتبار تكاليف الاقتراض جزءا من تكلفة الأصل غير الملموس المولد داخليا.

وقد بين المعيار الدولي /١٦/ أن الممتلكات والمصانع والمعدات يجب أن تظهر بالتكلفة ناقصا مجمع الاستهلاك، وأية خسائر متراكمة ناجمة عن انخفاض القيمة.

كما سمح المعيار المذكور بمعالجة بديلة مفادها أن تظهر هذه الأصول بمبلغ إعادة التقييم التي تساوي القيمة العادلة بتاريخ إعادة تقويم ناقص ، أي استهلاك متراكم لاحق وأية خسائر لاحقة متراكمة في انخفاض القيمة، ويجب أن تتم إعادة التقييم على أساس منتظم بشكل كاف ، بحيث لا تختلف القيمة المرحلة بصورة مادية عن تلك التي يمكن أن تحدد باستخدام القيمة العادلة بتاريخ الميزانية العمومية.

وتمثل القيمة العادلة للأراضي والمباني عادة قيمتها السوقية،ويتم تحديد هذه القيمة عن طريق مقيمون مؤهلون مهنيا للقيام بهذه المهمة.

أما القيمة العادلة لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات فهي قيمتها السوقية المحددة عن طريق التقييم ، وعندما لا تسمح الظروف الفنية بالوصول إلى هذه القيمة، بسبب ندرة التداول بالآلات المستعملة ، فيمكن أن تقوم على أساس تكلفة الاستبدال لآلة جديدة على أن يطرح الاستهلاك ، ولم يبين المعيار /١٦/ المقصود بتكلفة الاستبدال إذا كانت آلة مماثلة أو متطورة تكنولوجيا ، وعندما تختلف القيمة العادلة لمثل هذه الأصول مع قيمتها الدفترية المرحلة يمكن اللجوء إلى إعادة تقويمها، وبين المعيار / ١٦ / أن إعادة التقييم قد تفضي إلى زيادة قيمة الأصل عن قيمته

الدفترية، عندئذ تضاف الزيادة إلى حقوق الملكية تحت عنوان فائض إعادة التقييم، ويمكن اعتبار الفرق دخلا في حدود ما اعترف به سابقا كمصروف للأصل نفسه.

كما يعترف بفرق التقويم كمصروف إذا كانت إعادة التقويم أدت إلى تخفيض القيمة العادلة عن القيمة الدفترية، ويمكن لهذا النقص أن يعالج مع فائض إعادة التقويم للأصل نفسه، ويمكن لفائض إعادة التقويم أن يصبح ربحا قابلا للتوزيع عند إخراج الأصل من الخدمة أو بيعه.

أما عن استهلاك الممتلكات والمصانع والمعدات فقد أوصى المعيار /١٦/ أن يكون الاستهلاك بطريقة منتظمة خلال حياة الأصل الإنتاجية، ويجب أن تعكس طريقة الاستهلاك نمط استخدام المشروع للمنافع الاقتصادية في الأصل، ويجب الاعتراف باستهلاك كل فترة كمصروف،ويتم احتساب الاستهلاك حتى لو كانت قيمة الأصل تزيد عن القيمة المرحلة، وقد حدد المعيار المذكور عوامل الاستهلاك بأنها :

-الاستخدام المتوقع للأصل من قبل المشروع، ويقدر هذا الاستخدام بالرجوع إلى الطاقة المتوقعة للأصل أو وحدات الإنتاج المتوقعة.

-الاهتراء والتلف المادي المتوقع والذي يعتمد على ظروف تشغيل الأصل ، وعدد وردياته وتدريب العاملين وبرامج الصيانة... الخ.

-التقادم الفني

- المحددات القانونية أو ما شابهها على استخدام الأصل.

وأشار المعيار /١٦/ إلى إمكان استخدام العديد من طرق الاستهلاك لتوزيع قيمة الأصل القابلة للاستهلاك بطريقة منتظمة خلال عمره الإنتاجي.

ثانيا : النفقات الإيرادية (المصروفات):

وتتميز النفقات الإيرادية بالخواص التالية :

١-الغرض من الإنفاق الحصول على خدمات فورية ، فالنفقة ترتبط بدورة مالية واحدة.

٢-هناك علاقة سببية بين النفقة والإيراد، فالنفقة تتسبب في تحقيق إيراد في المستقبل وعن طريق المعادلة المنطقية بين الإيرادات والنفقات تنتج الأرباح.

٣- توجد علاقة مباشرة بين النفقة ووظائف المشروع المختلفة ، كالإنتاج والبيع والتوزيع والإدارة.

٤- وهي متكررة ودورية ترافق المشروع وتستمر معه ، طالما أنه يستمر في مزاولة نشاطه.

ويمكن تقسيم هذه النفقات بحسب ارتباطها بوظائف المشروع على النحو التالي :

١- نفقات إيرادية متعلقة بوظيفة الإنتاج ، وتتمثل في المواد الخام والأجور والمصروفات الصناعية المستهلكة في الإنتاج.

٢-نفقات إيرادية متعلقة بوظيفة البيع والتوزيع ، مثل نفقات التخزين والنقل والإعلان وأبحاث السوق وعمولات البيع ونفقات إدارة المبيعات، حيث تظهر هذه النفقات في حساب المتاجرة أو تنزل من المبيعات في قائمة الدخل.

٣-النفقات الإيرادية المتعلقة بالوظيفة الإدارية، ويقصد بها نفقات الإدارة العامة التي تتعلق بالمشروع كوحدة واحدة ، ويصعب تقسيمها بين وظيفتي الإنتاج والبيع والتوزيع، وتظهر هذه النفقات في حساب الأرباح والخسائر.

٤-النفقات الإيرادية المتعلقة بوظيفة التمويل كالفائدة على الأموال المقترضة.

وحيث إن وظيفة التمويل هي من بين الوظائف الإدارية العامة ، فإن النفقات المالية تنزل من حساب الأرباح والخسائر.

ويجدر التمييز بين المصروفات والمدفوعات Payment ، إذ تمثل المدفوعات الأساس النقدي بينما تمثل المصروفات أساس الاستحقاق.

وقد تمثل المدفوعات سداد بعض التزامات الوحدة، أو رد جزء من رأسمال المشروع أو توزيعات لأصحاب المشروع.

وتختلف المصروفات عن التكاليف إذ إن التكاليف ترتبط بعملية الإنتاج الذي قد لا يباع خلال الفترة المحاسبية، بل يبقى مخزنا ويظهر مع حسابات الأصول الأخرى في الميزانية العمومية، أي إن التكلفة مفهوم يتعلق بالأنشطة والمنتجات ولا يرتبط بفترة محاسبية معينة، في حين أن المصروف مفهوم يرتبط بفترة محاسبية معينة، ويتم التوصل إلى الربح الدوري عن طريق مقابلة مصروفات الفترة مع إيراداتها، أما الخسائر فهي ذلك الجزء المستنفذ من الأصول دون أن يكون له عائد في الوقت الحاضر أو المستقبل، فهي تمثل انفاقا غير ضروري وغير متوقع،ولا يمكن التحكم به من قبل الإدارة، لذا فالخسارة هي نفقات لا يمكن تجنبها، وتعبر عن درجة المخاطرة التي يعيشها المشروع (الشيرازي ٣٠٢-٣٠٤)أما إذا كانت النفقة متوقعة ولابد من تحملها طالما أن المشروع يزاول أعماله فهي مصروف وليست خسارة.

ثالثا : النفقات الإيرادية المؤجلة :

وقد ذهب النظام المحاسبي الموحد المطبق على شركات القطاع الحكومي في بعض الدول العربية مثل سورية ومصر، إلى أن النفقات الإيرادية المؤجلة هي جميع المبالغ التي تنفق على خدمات يستفاد منها في اكثر من دورة مالية ، ويرى بعضهم أن النفقات الإيرادية المؤجلة تهدف إلى تحقيق الإيراد، وهناك علاقة سببية بينها وبين الإيراد، شأنها شأن النفقات الإيرادية ، أما الفارق الجوهري بينهما فيكمن في طبيعة الخدمات التي يتم الحصول عليها في الحالتين، ففي حين تعبر النفقة الإيرادية عن المبالغ التي تنفق من أجل الحصول على خدمات فورية متعلقة بفترة مالية واحدة، فإن النفقة الإيرادية المؤجلة تعبر عن المبالغ التي تنفق من أجل الحصول على خدمات قصيرة الأجل، أي لأكثر من فترة مالية واحدة، أي إن النفقة الإيرادية المؤجلة هي

بطبيعتها إيرادية، ولكن كبر حجم النفقة واستفادة أكثر من فـــترة منـــها يحتـــم استهلاكها على الفترة التي استفادت منها،فيرحل نصيب كل فترة من هذه النفقات إلى حسابات المصروفات المختلفة. أما الرصيد الباقي من النفقات الذي لم يستهلك خلال الفترة الحالية ، فيعد نفقات مؤجلة متعلقة بفترة مالية قادمة ، وتظهر بقائمـة المركز المالي في نهاية المدة، مما سبق يتضح أن النفقات الإيرادية المؤجلة بحسب هـــذا الرأي تتصف بالصفات التالية:

١- الغرض من النفقة هو الحصول على خدمات قصيرة الأجـــل يســـتفيد منـــها المشروع، لأكثر من فترة مالية واحدة.

٢- كبر حجم النفقة بالمقارنة مع النفقات الإيرادية.

٣-وجود علاقة بين النفقات والإيرادات المتعلقة بأكثر من فترة.

وسنقوم فيمايلي باستعراض بعض نماذج هذه النفقات :

أ- نفقات التأسيس :

وهي النفقات جميعها التي ينفقها مؤسسو المشروع من أجـــل اســـتصدار القرارات اللازمة لتأسيسه، وتشمل نفقات الأبحاث الأوليـــة اللازمـــة لدراســـة المشروع، وأتعاب تحرير العقد الابتدائي والنظام الأساســـي والرســـوم والطوابـــع وشهادات الاكتتاب ومصاريف الاكتتاب، وأتعاب الخبراء الذين يقدرون الحصـــص العينية، ومصاريف الإعلان والمطبوعات ورسوم النشر وما إلى ذلك.

إن دراسة طبيعة هذه النفقات تشير إلى أنها من طبيعة إيرادية إذ إنها :

١-لا تتضمن منافع أو خدمات مستقبلية إذ إنها تتعلق بإجراءات شكلية بحتة.

٢-لا توجد علاقة بين هذه النفقات، وبين الإيرادات في الفترات القادمـــة، إذ إن العبرة هي ممارسة المشروع لنشاطه الاقتصادي لتقديم الخدمـــات ، وليـــس مجـــرد إجراءات شكلية روتينية.

٣-إلا أن كبر حجم هذه النفقات نسبياً يجعل الإدارة لا ترغب في تحميلها للعـــام الأول، بل تستهلكها على فترة تتراوح بين ٣-٥سنوات، إذ إن تأجيل اســتهلاكها في العام الأول لا يعود إلى طبيعتها بل إلى سياسة الإدارة.

وقد عمدت GAAP إلى اعتبارها مصروفات وتحميلها للعام الأول ، ولـــو ى ذلك إلى خسارة هذا العام.

كما اشترط المعيار الدولي ٣٨ أن تتدفق المنافع المستقبلية على المشـــروع فيما يتعلق بأصل معين لإمكان الاعتراف به ورسملته في الميزانية العمومية،ولما كانت نفقات التأسيس لا تملك منافع مستقبلية خاصة بها بمعزل عن المشروع ككل، فـإن اعتبارها مصروف ينسجم مع ما نصت عليه الفقرة /أ/ من المادة /٥٧/ التي نصـت صراحة على اعتبار تكاليف بدء التشغيل وتكاليف التأسيس مصروفات تتحملـــها الدورة ، وأضافت إلى ذلك الإنفاق على التدريب والإنفاق على أنشطة الإعـــلان والدعاية، والإنفاق على تغيير موقع أو إعادة تنظيم جزء من المشروع أو المشـــروع بكامله.

وقد عرف المعيار الدولي /٣٨/ الأصل غير الملموس بأنـــه أصـــل قـــابل للتحديد وغير نقدي بدون جوهر مادي محتفظ به لاستخدامه في إنتاج أو تزويـــد البضائع أو الخدمات أو لتأجيره للآخرين أو للأغراض الإدارية.

كما عرف الأصل بصورة عامة على أنه مورد :

أ- يسيطر عليه المشروع نتيجة لأحداث سابقة.

ب- يتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمشروع.

والأمثلة على الأصول غير الملموسة: برامج الحاسوب والبراءات وحقوق التـــأليف والأفلام والتراخيص والامتيازات وحقوق التسويق... الخ ، ولابد للأصـــل غـــير الملموس أن يكون قابلا للفصل يمكن للمشروع تأجيره أو بيعه أو استبداله بمعـــزل

عن الشهرة وهي أصل غير ملموس ذو طبيعة خاصة ونص المعيار /٣٨/ على عدم الاعتراف بها إذا كانت مولدة داخلياً.

ولما كان من الصعب في كثير من الأحيان تحديد ما إذا كان الأصل سيولد منافع مستقبلية محتملة والنقطة الزمنية لبدء هذه المنافع، وكذلك من الصعب تحديد تكلفة الأصل غير الملموس بشكل موثوق، فإن كثيراً من النفقات الخاصة بالأصول الملموسة تعالج على أنها مصروفات؛ أي أنها تحمل إلى الدخل الدوري ولا ترسمل.

ولاشك بأن هذا الاتجاه السائد في المدخل المهني المتمثل في المعايير الأميركية والدولية يؤدي إلى عدم إظهار الأصول غير الملموسة في الميزانية العمومية، أو إظهارها بأقل من قيمتها بكثير، كما يؤدي إلى الإخلال بمبدأ المقابلة بين النفقات والإيرادات (SFAC 6 pa 146) في عصر المعلومات (clikeman P412) التي تكسب فيها الشركات العاملة في حقل المعلومات،خاصة إيراداتها من بيع المزايا الفكرية وغيرها من الأصول غير الملموسة.ومن الأنشطة التي تلاقي رواجاً في العقود الأخيرة هي الصناعات الدوائية. حيث تتمتع مثل هذه الشركات بتكاليف تطوير عالية وأصول غير ملموسة مولدة داخلياً في كثير من الأحيان، فتنفق مليارات على البحث والتطوير وبنسات على الإنتاج، وإن تنفيق (اعتبارها مصروفات) نفقات البحث والتطوير من شأنه تحميل السنوات الاولى بأعباء كبيرة دون استهلاك مثل هذه النفقات خلال فترات الإنتاج لإجراء مقابلة عقلانية بين النفقات والإيرادات، وقد بلغت القيمة الدفترية لأسهم بورصة S&P500 في عام ١٩٨٢-٧٧% من القيمة السوقية، وقد انخفضت هذه النسبة إلى أقل من ٢٠% في عام ١٩٩٨ (Eccles et al 2001)، مما يدل على اتجاه FASB نحو الحيطة والحذر وتشددها في الاعتراف بالأصول غير الملموسة في السنين الأخيرة، وقد أوضح (Amir and lev)

في عام ١٩٩٦ أن المكاسب والقيم الدفترية ليست موضوعية في شركات الاتصالات اللاسلكية.

وقد طلب المعيار الدولي /٣٦/ أن تقوم المنشآت بالبحث عن أية دلالة على احتمال انخفاض قيمة أي أصل من الأصول ، عن قيمته الدفترية ، عندها يجب تخفيض المبلغ المسجل إلى المقدار القابل للاسترداد، ويعد الفرق خسارة تقابل انخفاض القيمة، وتظهر الخسارة في قائمة الدخل على أن يعدل استهلاك الأصل في الفترات المقبلة، وتقدر قيمة الأصل عن طريق صافي قيمته البيعية بعد طرح قيمة النفاية، أو حساب صافي التدفقات النقدية، وإذا ارتفعت قيمة الأصل الجارية في دورات قادمة يمكن زيادة قيمته المسجلة بما لا يزيد عن التخفيض الحادث في السابق، وتظهر الزيادة في قائمة الدخل أيضاً.

وكان FASB 121 قد أقر الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة وتعديل مبلغ استهلاك الأصل في الفترات المستقبلية لتغطية الرصيد المتبقي للأصل بعد تخفيض قيمته على عمره الإنتاجي، ويتم حساب الفرق على أساس حساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المقدرة والناتجة عن الاستعمال المستمر للأصل،بالإضافة إلى أخذ النفاية (إن وجدت) بالاعتبار.

ولا يطبق هذا المعيار (كما في المعيار الدولي) على الأدوات المالية أو المخزون أو عقود الإنشاءات العامة أو الضرائب المؤجلة، أو الموجودات الناجمة عن منافع العملاء والموظفين.

وقد قدم FASB 121 أمثلة على ظروف تقتضي اللجوء إلى تطبيقه مثل :

الانخفاض الهام والجوهري في القيمة السوقية للأصل، التبدل الجوهري في طريقة استخدام الأصل، التغير الهام في بنية الموجودات، التبدل الجوهري في الظروف القانونية أو بيئة الاستثمار ... الخ.

* توضيح عن الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة للموجودات في الشركة وقياس تلك الخسارة :

لدينا شركة Z تملك مجموعة من الآلات والمعدات وتشير الظروف والأحداث إلى حدوث محتمل لانخفاض في قيمة هذه الموجودات ، وكانت تكلفة الآلات /١٠٠٠٠٠/ والاهتلاك المتراكم للآلات كان يساوي /٣٥٠٠٠/، وبالتالي كانت النتيجة أن التكلفة الدفترية أو المسجلة تساوي /٦٥٠٠٠/.

والخطوة الأولى تتطلب مقارنة التدفقات النقدية المستقبلية غير المحسومة مع القيمة الدفترية /٦٥٠٠٠/، وبافتراض أن تلك التدفقات النقدية تقدر بـ /٥٠٠٠٠/، وبالتالي تتضح أنه حدثت خسارة الانخفاض في القيمة.

والخطوة التالية في قياس وتحديد القيمة العادلة للأصل بوساطة إحدى الطرق المذكورة سابقاً إذا تم تقدير القيمة العادلة بمقدار /٤٠٠٠٠/ النتيجة سوف تكون أن الخسارة ستبلغ /٢٥٠٠٠/ يتم حسابها كالآتي :

تكلفة شراء الأصل	١٠٠٠٠٠
ناقصاً : مجمع الاهتلاك	٣٥٠٠٠
القيمة المدورة للأصل (أو المسجلة)	٦٥٠٠٠
ناقصاً: القيمة العادلة	٤٠٠٠٠
خسارة الانخفاض في القيمة	٢٥٠٠٠

نلاحظ أنه يمكن تمييز خسارة الانخفاض والتي بلغت ٢٥٠٠٠، والمبلغ ٤٠٠٠٠ يعتبر الآن ممثلاً لتكلفة الأصل في المحاسبة المستقبلية وكذلك لتعديل مخصص الاهتلاك، ونلاحظ أن التدفقات النقدية المستقبلية،غير المحسومة والبالغة /٥٠٠٠٠/ تستخدم فقط للتعرف أو تحديد الحاجة لقياس مبلغ خسارة الانخفاض،وتلك القيمة لا تستخدم مباشرة في تحديد مبلغ الخسارة،مع أنها يمكن أن تكون مفيدة إذا كانت

القيمة العادلة تعتمد في التحديد على القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية.

وهكذا يجب الاعتراف بخسارة انخفاض القيمةوتحميلها في بيان الدخل على أنها مصروف، ويجب تعديل مبلغ استهلاك الأصل في الفترات المستقبلية لتخصيص المبلغ المسجل المعدل للأصل ناقصاً قيمته المتبقية (إن وجدت) على أساس منتظم على مدى عمره النافع المتبقي.

***الشهرة :**

تعتبر الشهرة من الموجودات التي يمكن الحصول عليها بالدمج بطريقة الشراء، والتي يمكن أن توضع تحت الاختبار من أجل تحديد إمكانية تغطيتها، ولتحديد هذه التغطية فإن شهرة المحل والتي نشأت سوف تظهر في تصنيف الموجودات طويلة الأجل، فإذا كانت بعض الموجودات المكتسبة من صفقة الشراء، والتي تم اختبارها فالشهرة يجب أن تخصص على الموجودات بالتناسب لكل حصة مستخدمين القيمة العادلة المرتبطة بالموجودات طويلة الأجل، وموجودات أخرى محددة غير ملموسة، إلا إذا استخدم طريقة أخرى مناسبة أكثر.

الشهرة لا تولد تدفقات نقدية بشكل مستقل عن الموجودات الأخرى،وعلى ذلك لا يمكن تحديد المبلغ القابل للاسترداد كأصل منفرد، ونتيجة لذلك إذا كانت هناك دلالة على أن الشهرة قد تنخفض قيمتها، فإنه يتم تحديد المبلغ القابل للاسترداد لوحدة توليد النقد التي تعود لها الشهرة، وبعد ذلك تتم مقارنة هذا المبلغ مع المبلغ المسجل لوحدة توليد النقد، ثم يتم الاعتراف بالخسارة في القيمة إن وجدت.

مثال توضيحي :

تكلفة الأصل	٢٥٠٠٠٠
يخرج مجمع الاهتلاك	(١٠٠٠٠٠)
القيمة المسجلة في الميزانية	١٥٠٠٠٠

يضاف شهرة المحل المتعلقة بالأصل	٧٥٠٠٠ نسبية
أساس الأصل لتحديد الخسارة	٢٢٥٠٠٠
القيمة العادلة	(١٣٥٠٠٠)
خسارة انخفاض قيمة الأصل	٩٠٠٠٠

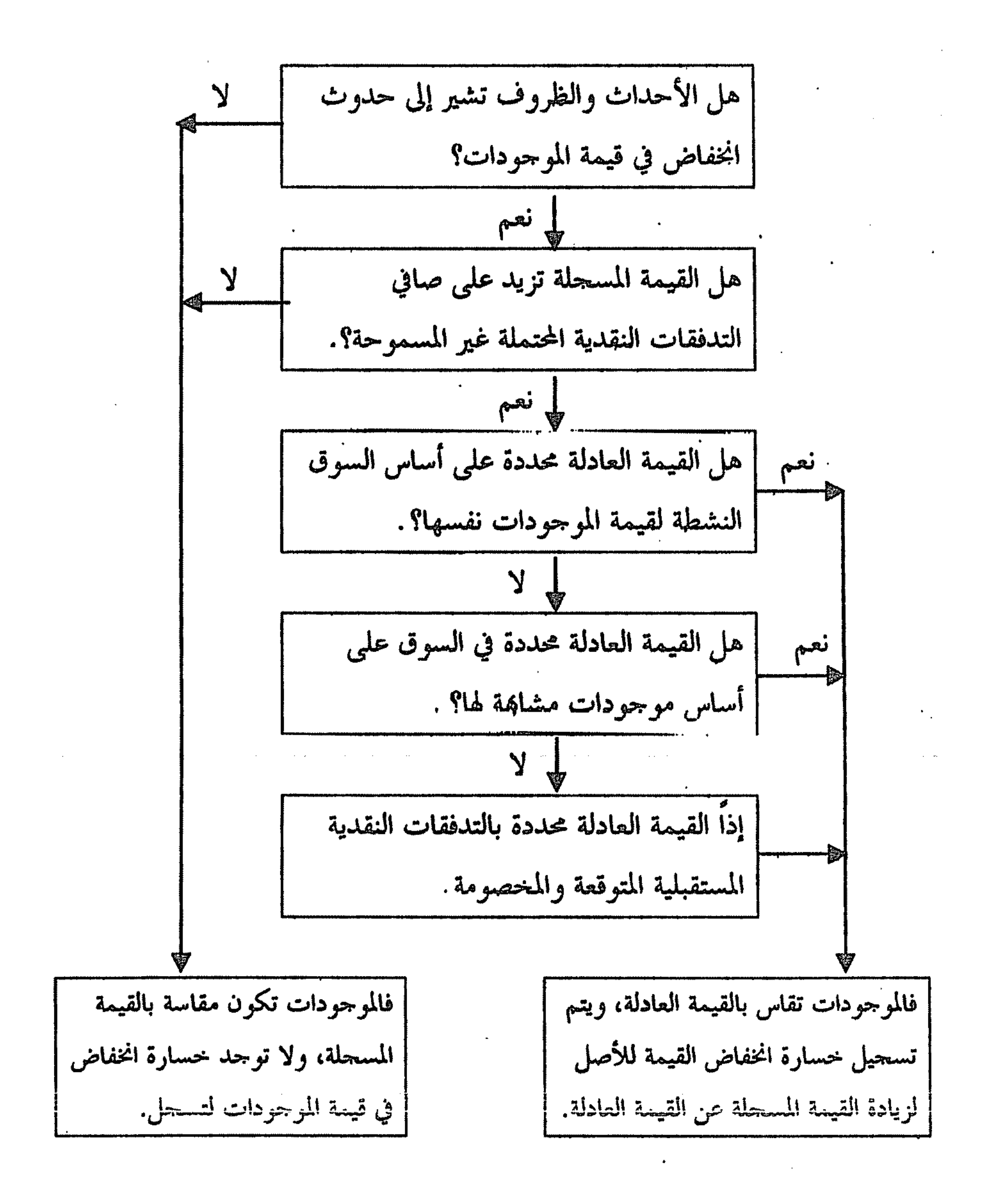
لاحظ :

إن مبلغ /٧٥٠٠٠/ هو ما يخص الأصل من شهرة المحل تؤخذ كنسبة مخصصة بين الأصول.

يجب أن تفصح البيانات المالية لكل فئة من الموجودات عن مبلغ خسائر الانخفاض المعترف بها في بيان الدخل خلال الفترة، كذلك بنود الدخل التي عكست بها خسائر الانخفاض هذه كما يفصح عن مبلغ خسائر الانخفاض المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية خلال الفترة، كذلك بعد الاعتراف بخسارة في انخفاض قيمة أصل مفرداً ووحدة توليد نقد وكانت مادية بالنسبة للبيانات للمنشأة،والتي تقدم التقارير ككل، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن الأحداث والظروف التي أدت إلى الاعتراف بخسائر الانخفاض ، وكذلك الإفصاح عن الفئات الرئيسة للموجودات التي تأثرت بخسائر الانخفاض.

كذلك يجب الإفصاح عن القيمة العادلة التي اعتمدت بعد الاعتراف بخسارة الانخفاض والإفصاح عنها وعكسها في قوائم الدخل.

ويبين الشكل التالي الخطوات التي تمر بها المحاسبة في خسارة الانخفاض في قيمة الموجودات المستخدمة والمملوكة من قبل الشركة بالأحداث والظروف التي تشير إلى الانخفاض ، وتنتهي بالقياس الفعلي لهذا الانخفاض، وتمييز هذه الخسارة الناشئة عن زيادة المبلغ المسجل للأصل عن القيمة العادلة:


هل الأحداث والظروف تشير إلى حدوث انخفاض في قيمة الموجودات؟
لا
نعم
هل القيمة المسجلة تزيد على صافي التدفقات النقدية المحتملة غير المسموحة؟.
لا
نعم
هل القيمة العادلة محددة على أساس السوق النشطة لقيمة الموجودات نفسها؟.
نعم
لا
هل القيمة العادلة محددة في السوق على أساس موجودات مشابهة لها؟ .
نعم
لا
إذاً القيمة العادلة محددة بالتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة والمخصومة.
فالموجودات تكون مقاسة بالقيمة المسجلة، ولا توجد خسارة انخفاض في قيمة الموجودات لتسجل.
فالموجودات تقاس بالقيمة العادلة، ويتم تسجيل خسارة انخفاض القيمة للأصل لزيادة القيمة المسجلة عن القيمة العادلة.

ب- الحملات الإعلانية :

وتتعلق هذه النفقات بقيام المنشأة بحملة إعلانية بقصد ترويج المبيعـــات، وخلق طلب جديد على السلعة، ويكون حجم مثل هذه الحملات كبـيراً عـادةً، بحيث تستفيد منه أكثر من دورة مالية واحدة، وتختلف نفقات هذه الحملات عـن نفقات الإعلان العادية التي تم بقصد تذكير العميل بالسلعة،وهو ما يطلق عليه عادةً الإعلان التذكيري.

إن دراسة طبيعة الحملات الإعلانية تشير إلى أنها مـن طبيعـة رأسماليـة وليست إيرادية، فهي تؤدي خدمات مستقبلية للمشروع ومن الصعب إيجاد علاقـة سببية بين هذه الحملات وبين إيرادات المشروع العادية، فهي تنعكس على سمعـة المشروع ومنتجاته ككل وقد تصب في الشهرة في النهاية.

وفي رأينا أن هذه النفقات قد تكون رأسمالية من وجهة نظر المشـروع ، لكنها إيرادية من وجهة نظر الاقتصاد الوطني، إذ إن تحسين سمعة منتج أو منشـأة لا يمثل إضافة إلى التكوين الرأسمالي على صعيد الدولة ككل، ولما كان النظام المحاسـبي الموحد قد استهدف خدمة إعداد الحسابات القومية، فلم يشأ عد هـذه النفقـات رأسمالية كما يجب أن تكون، وحيث إنها ليست نفقة إيرادية ولا يجـوز تحميلـها بالكامل على حساب الأرباح والخسائر في فترة إنفاقها، لذا جـاء النظـام بحـل اعتمدها بموجبه إيرادية مؤجلة حلاً لهذا الإشكال.

وهكذا يبدو أن مصطلح نفقات إيرادية مؤجلة استخدام لهدف التوفيق بين الفكـر الاقتصادي والفكر المحاسبي من خلال دليل واحد للحسـابات وقوائـم وتقـارير واحدة للمشروع، يتم من خلالها تحقيق أهداف المدخل الاقتصادي والمدخل المـهني وغيره من المداخل المحاسبية.

ونحن نعتقد بأن هذا الحل التوفيقي لا يحقق أغراض أي من المداخل ذات العلاقة، ولا يصلح أساسا لبناء نظرية المحاسبة، وعلى ذلك فإن مصطلح النفقات الإيرادية المؤجلة لم يعد مناسبا لاحتواء مثل هذه النفقات، فهي إما جارية تحقق الخدمات المرجوة منها خلال عام واحد أو دورة محاسبية، أو أنها رأسمالية تعود منافعها على المشروع بفترة أطول.

جـ- البحث والتطوير :

عرفت هيئة معايير المحاسبة المالية FASB من خلال البيان رقم ٢ البحث والتطوير كما يلي:

البحث: هو البحث المخطط أو التحقيق الهادف إلى استكشاف معرفة جديدة، بأمل أن تكون مثل هذه المعرفة مفيدة في تطوير سلعة أو خدمة جديدة أو عملية أو طريقة جديدة أو في تحقيق تحسين متميز في منتج أو عملية موجودة.

أما التطوير فهو ترجمة نتائج البحث أو المعارف الأخرى وصياغتها في خطة أو تصميم منتج جديد أو عملية جديدة أو في تطوير واضح وتميز في منتج موجود،أو عملية موجودة، والتي يقصد منها الاستخدام أو البيع،إنه يتضمن صياغة وتصميم واختبار بدائل المنتجات، وبناء الأشكال النموذجية، وبذلك لا يتضمن البدائل الروتينية أو الدورية للمنتجات أو خطوط الإنتاج أو عمليات التصنيع الموجودة.

ويمكن عرض بعض الأمثلة عن الفعاليات التي تدخل في صلب عمليات البحث والتطوير:

- البحث المخبري الهادف إلى اكتشاف معرفة جديدة.
- البحث من أجل تطبيق نتائج الأبحاث الجديدة أو المعارف الأخرى.
- الصياغة والتصميم النظري لبدائل المنتجات والعمليات الممكنة.

- إجراء الاختبارات والفحوص من أجل البحث عن بدائل المنتجات والعمليات، أو تقييمها.
- تعديل صياغة وتصميم سلعة، أو عملية معينة.
- تصميم، وتركيب، واختبار الإنتاج التجريبي للنماذج الجديدة.
- تصميم الإنتاج التجريبي وتركيبه وتشغيله.

وفيما يلي بعض الأمثلة للأنشطة التي يجب عدم عدها من أنشطة البحث والتطوير:

- الأعمال الهندسية لمتابعة الإنجاز في المرحلة المبكرة للإنتاج التجاري.
- مراقبة الجودة خلال الإنتاج التجاري، بما يتضمن الفحص المنتظم للمنتجات.
- الرقابة المستمرة على مواطن الخلل فيما يتعلق بالأعطال المتوقعة خلال الإنتاج التجاري.
- سائر الجهود المبذولة من أجل ملاءمة الإمكانات الموجودة لمتطلبات معينة، أو لحاجة الزبائن كجزء من متابعة الفعالية التجارية.
- التغيرات أو التعديلات الفصلية أو الدورية في تصميم المنتجات الموجودة.
- التصميم العادي المنتظم (الروتيني) للأدوات والقوالب.
- الأعمال القانونية المتعلقة باستخدام براءات الاختراع أو بيعها.

بالاعتماد على تحديد الأنشطة والفعاليات التي تدخل ضمن فعاليات البحث والتطوير، وتلك التي لا تدخل ضمنها، يمكن تحديد تكاليف البحث والتطوير كما يلي:

١-رواتب الموظفين العاملين في الأبحاث وأجورهم وتكاليفهم الأخرى.
٢-تكاليف الخدمات والمواد المستهلكة في الأبحاث والتطوير.
٣-استهلاك المعدات والمرافق.
٤-تكاليف خدمات البحث والتطوير المنجزة من قبل مشروعات أخرى.

٥-نسبة معقولة من المصاريف الأخرى يتم تحديدها على أسس مشابهة لتلك الـــتي تستخدم في توزيع التكاليف غير المباشرة.

٦-التكاليف الأخرى مثل مصاريف إطفاء براءة الاختراع والامتيازات.

ويجب أن يتم استبعاد النفقات الخاصة جميعها بالمحافظـــة علـــى الإنتـــاج الجاري ، أو تنشيط المبيعات مثل تكاليف التعديلات الثانوية الروتينية ، أو الدوريـــة للسلع الموجودة وخطوط الإنتاج وعمليات الإنتاج الجارية.

أما طريقة معالجة نفقات البحث والتطوير، فقد نص المعيار المحاسبي الـــدولي رقم (٩) على وجوب تحميل سائر نفقات البحث والتطوير على مصاريف الـــدورة المالية التي تحققت فيها، باستثناء مصاريف البحث والتطوير التي يمكن تأجيلـــها إلى فترات مستقبلية، وذلك إذا توافرت جميع الشروط التالية:

١-أن تكون السلعة أو العملية محددة بوضوح، وكذلك يمكـــن فصـــل النفقـــات العائدة لها عن النفقات الأخرى للمشروع.

٢-أن يكون هناك برهان واضح حول الجدوى الفنية للسلعة ، أو العملية الـــتي تم تطويرها.

٣-أن توجد لدى إدارة المشروع النية في إنتاج وتسويق ، أو استخدام الســـلعة أو العملية المطورة.

٤-أن يكون هناك مؤشر واضح حول توافر السوق بالنسبة للسلعة أو العمليـــة، أو حول منفعتها بالنسبة للمشروع.

٥-أن توجد موارد كافية أو من المتوقع توافرها، لإتمام المشروع ولتسويق السلعة أو العملية.

ويتم توزيع تلك النفقات المؤجلة على أساس منتظم بين الفترات المحاســـبية المستقبلية ، وذلك إما عن طريق ربطها مع مبيعات السلع أو اســـتخدام العمليـــة

المطورة، أو بالربط الزمني على مدى الفترات الزمنية التي يتوقع أن تباع السلعة فيها أو تستخدم العملية خلالها.

ويجب القيام بمراجعة دورية للنفقات المؤجلة في نهاية كال فترة مالية، فإذا تبين أن أحد الشروط لم يعد متوافرا،فلا بد في هذه الحالة من تحميل النفقات الباقية على الدورة الحالية.

وكذلك إذا تبين أن رصيد النفقات المؤجلة يزيد على المبالغ المتوقع استردادها يجب تحميلها مباشرة على حساب الأرباح والخسائر، إذ إن الشرط الأساسي للتأجيل هو توافر التوقعات والتقديرات على أنه سيتم استرداد نفقات البحث والتطوير من الإيرادات المستقبلية الناجمة عن بيع أو استخدام نتائج البحث والتطوير.

د-مصروفات البحث والاستكشاف في صناعة النفط والغاز:

لاشك أن الطبيعة الفنية والاقتصادية لصناعة النفط والغاز جعلتها تنال حيزا مهما من أدبيات المحاسبة، فقد أصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA سلسلة الدراسات رقم (١١) في عام ١٩٦٩م التي أوصت بضرورة عد حقول البترول مركزا للتكلفة،وأوصت باستخدام طريقة المجهودات الناجحة في التمييز بين النفقات الإيرادية والرأسمالية، حيث لم تلاق هذه الدراسة إجماعا بين المحاسبين، وقد اعترضت عليها الشركات التي تطبق طريقة التكلفة الكلية، وقد أصدرت هيئة المبادئ المحاسبية التابعة للمجمع آراء تؤيد الدراسة السابقة بصورة عامة،إلا أن هيئة الطاقة الفدرالية في الولايات المتحدة أوصت باتباع طريقة التكلفة الكلية على النشاط الخاص بالغاز الطبيعي.

كما أصدرت هيئة معايير المحاسبة المالية FASB الدراسة رقم (١٩) في عام ١٩٧٧ التي أوصت بدورها بتطبيق طريقة المجهودات الناجحة، إلا أن لجنة البورصة

لم تعتمد هذه الدراسة، بل أوصت في عام ١٩٧٨م بإمكان اتباع طريقة المجهودات الناجحة أو طريقة التكلفة الكلية وأضافت طريقة ثالثة هي طريقة الاعتراف بالاحتياطي من الزيت والغاز، إلا أن توصية لجنة البورصة لاقت اعتراضات كبيرة، مما جعل هيئة المعايير المحاسبة المالية تصدر الدراسة رقم (٢٥) عام ١٩٧٩ م، حيث أصرّت الدراسة المذكورة على طريقة المجهودات الناجحة، إلا أنها سمحت للشركات غير المسجلة في البورصة في اتباع طرائق أخرى.

وسنقوم فيما يلي بعرض الطرائق التالية لمعالجة مصاريف البحث والاستكشاف في صناعة النفط والغاز:

-طريقة النفقات الجارية (أو الإيرادية).

-طريقة المجهودات الناجحة .

-طريقة التكلفة الكلية.

١-طريقة النفقات الجارية (أو الإيرادية) The Expensing Method:

تقوم هذه الطريقة على أساس عد جميع نفقات الاستطلاع والاستكشاف نفقات إيرادية جارية،وبالتالي يجب أن تتم معالجتها في حساب الأرباح والخسائر في الدورة المالية التي حدثت فيها.

ويدافع أصحاب هذه الطريقة عنها بالحجج التالية:

آ-إن هذه النفقات هي نفقات دورية لازمة لاستمرار أعمال الشركة وبقائها في الصناعة، وخاصة إذا علمنا أن هناك شركات متخصصة بالاستكشاف، حيث ينظر إلى هذه النفقات على أنها نفقات متغيرة لابد للشركة من إنفاقها بشكل مستمر.

ب-إن معظم هذه النفقات تمثل خسائر لن تزيد من قيمة أصول الشركة، لأن معظم المنطقة التي يشغلها الاستكشاف لن تكون منتجة ، ولذلك فإن ظهورها

مرسملة كأصول في الميزانية هو إجراء غير صحيح، أما اعتبارها نفقات إيرادية فهو إجراء يتماشى مع مبدأ الحيطة والحذر في المحاسبة، الذي يقضي بالاعتراف بالخسائر وعدم الاعتراف بالإيرادات، إلا إذا كانت محققة فعلا.

جـ-لا توجد علاقة موضوعية بين مصروفات الاستكشاف والإيرادات التي ستعود في المستقبل على الشركة نتيجة اكتشافها للاحتياطات النفطية ، بحيث يمكن المقابلة بين الإيرادات والنفقات والتوصل إلى قياس موضوعي للربح الدوري.

د-لما كانت نفقات الاستكشاف شبه ثابتة عبر الزمن، فإن تأثيرها الدوري في قياس الربح، له المغزى نفسه، سواء أتم خصمها من إيرادات العام التي صرفت فيه أم تمت رسملتها ثم استهلاكها (استنفاذها) فيما بعد.

هـ- إن هذه الطريقة تنسجم مع أساليب المحاسبية الحكومية التي تربط بين النفقات المدفوعة والاعتمادات المخصصة لها، دون رسملتها من عام إلى آخر، وخاصة في الشركات الوطنية التابعة للدولة، والتي ما تزال تتبع أساليب المحاسبة الحكومية، على الرغم من عدم انسجامها مع طبيعة المشروعات الاقتصادية.

ويرد على هذه الحجج المؤيدة على النحو التالي:

آ- قد تكون هذه النفقات دورية في بلد واسع الأرجاء تنقب عن النفط فيه شركة وطنية مبتدئة، وتقوم بأعمال الدراسات الجيولوجية والجيوفيزيكية بحسب إمكاناتها الفنية واعتماداتها المالية المخصصة، أما في ظروف أخرى: فإن هذه النفقات ليس لها طابع دوري قد يتم التنقيب والمسح عبر مجموعة كبيرة من الشركات المتخصصة تخصصات دقيقة، وترتبط مع الشركة الأم أو الشركة الوطنية بمجموعة من عقود المسح، بحيث يتم إنجاز العمل في وقت قصير ، لإمكان الاستفادة من استخراج النفط، دون ترك التنقيب عنه مهمة طويلة الأجل تجريه الدولة من مواردها المحددة،

وادل الحالة الوحيدة التي تقبل هذا التبرير، هي تخصص الشركة بأعمال التنقيب دون غيرها وهي حالة قليلة الحدوث.

ب-صحيح أن معظم هذه النفقات قد لا يؤدي إلى اكتشافات نفطية مهمة لكن ما يؤدي منها إلى اكتشافات نفطية مهمة، يؤدي إلى زيادة قيمة الشركة بسبب هذه الاكتشافات، مما يجعل مثل هذه النفقات واستنفاذها عند استخراج النفط المكتشف أمراً منطقياً ينسجم مع مبدأ السببية الذي يربط بين النفقات والإيرادات ، ويؤدي بالتالي إلى قياس منطقي للدخل الدوري.

ج-إن المقابلة الموضوعية بين هذه النفقات والإيرادات المرتبطة بها، تجعل الربح يمثل مقابلة موضوعية، بين النفقات والإيرادات.

د-ليست نفقات الاستكشاف ثابتة عبر الزمن، وبالتالي فإن تأثيرها في الربح الدوري متبايناً، إذ عدت نفقات إيرادية.

هـ-إن أساليب المحاسبة الحكومية لا تؤمن قياساً موضوعياً للربح ، ولا للمركز المالي.

٢-طريقة التكاليف الكلية Fall Cost Method:

وتقضي هذه الطريقة بعكس الطريقة السابقة، عد جميع نفقات الاستكشاف مصروفات رأسمالية ، ويختلف مدى تطبيق هذه الطريقة بحسب مفهوم الوحدة المحاسبية الذي تأخذ به الشركة:

آ-فقد تذهب الشركة إلى عد مجموع نشاطها في دولة من الدول بمثابة وحدة محاسبية، سواء أتمثل ذلك في عقد واحد أم عدة عقود.

ب-وقد تعد العقد بمفرده بمثابة وحدة محاسبية ، وبالتالي تعد سائر نفقات الاستكشاف التي تصرف على عقد واحد نفقات رأسمالية ، بغض النظر عن المناطق

المتنازل عنها، أما إذا تم التنازل عن العقد كليا، فلا بد عندئذ من ترحيل كامل تكاليفه إلى حساب الأرباح والخسائر، ولا يمكن تحميلها إلى العقود الأخرى، وهي الطريقة الأكثر شيوعا في التطبيق العملي، أكثر من اعتبار جميع العقود في دولة واحدة بمثابة وحدة محاسبية.

إلا أن المبادئ المحاسبية المقبولة عموما GAAP تشير إلى أن ثمة سقفا للتكلفة Cost Ceiling يجب عدم تجاوزه في طريقة التكاليف الكلية، أي إن قيمة الاحتياطات المكتشفة بموجب هذه الطريقة، تمثل القيمة العظمى أو سقف التكلفة التي يجب ألا تزيد قيمة نفقات الاستكشاف الرأسمالية وغيرها من النفقات المرسملة عليها.

فلو بلغت مصاريف الشركة على التعاقد ومصاريف التنقيب والمسح الجيولوجي والفيزيكي ٥٠ مليون دولار مثلا فإن مصاريف العقد الرأسمالية تبقى تتراكم إلى أن يتم التوصل إلى اكتشاف النفط،ولودل هذا الاكتشاف على أن هذه الكميات غير تجارية، بمعنى أن قيمتها البيعية أقل من تكاليف الإنتاج وتكاليف البيع والتوزيع بما في ذلك النقل والشحن، فإن هذه الكميات غير قابلة للاستخراج ضمن هذه الظروف الفنية والاقتصادية المتاحة ، وعندئذ لابد من تحميل كامل تكاليف العقد إلى حساب الأرباح والخسائر.

وتعتمد طريقة التكلفة الكلية على المبررات التالية:

آ- إن جميع مصاريف الاستكشاف هي جزء من التكلفة لما يتم إيجاده من حقول منتجة، ولا بد من القيام بأعمال الاستكشاف في مختلف أجواء منطقة العقد (أو العقود) لتحديد المناطق التي قد يكتشف فيها النفط نتيجة لهذه العمليات الواسعة.

ب- ونتيجة لذلك فإن طريقة رسملة جميع التكاليف الخاصة بالاستكشاف،وتحميلها للاحتياطات التي يتم اكتشافها، إنما تعكس التكلفة الحقيقية لاحتياطات النفط المكتشفة.

جـ- إن رسملة سائر مصاريف الاستكشاف دون التمييز بين المصروفات التي أدت إلى اكتشاف تجارية عن تلك التي لم تؤد إلى اكتشافات تجارية، وتحميل الأخيرة إلى حساب الأرباح والخسائر عند الإنتاج، يؤدي إلى الربط بين النفقات والإيرادات، دون تحميل سنوات الاستكشاف الأولى بنفقات كبيرة تؤدي إلى تخفيض الأرباح أو إظهار خسائر وتعريض سمعة الشركة للخطر، وهذا ما يبرر اتجاه الشركات الجديدة والشركات صغيرة الحجم إلى تبني هذه الطريقة.

مع ذلك فقد تعرضت هذه الطريقة إلى النقد من أدبيات المحاسبة ومجمع المحاسبين الأمريكيين ولجنة بورصة الأوراق المالية في أمريكا ، ويمكن الرد على الحجج المقدمة أعلاه على النحو التالي:

آ-إن جزءا مهما من عمليات الاستكشاف عقيم، ولا ينم عن أي قيمة اقتصادية وما رسملته إلا تضخيما للأصول في الميزانية ، وتجنبا لتحميل حساب الأرباح والخسائر بأعباء فعلية ، وبالتالي تشويه قياس الربح، عن طريق تأجيل اقتطاع أعباء المسح والاستكشاف في السنوات الأولى لإظهارها أكثر ربحية، على حساب السنوات القادمة.

ب-إن الانطلاق من الدولة بكاملها ، أو من العقد ، كوحدة محاسبية تقاس على أساسها النفقات والإيرادات، من شأنه تبسيط عملية قياس الربح أكثر من اللازم، وتأجيل معالجة نفقات الاستكشاف في المناطق غير المنتجة وتحميلها للمناطق المنتجة، وإن جعل الحقل هو الوحدة المحاسبية أكثر انسجاما مع موضوعية القياس المحاسبي.

ج- إن تحميل المشروع لأعباء كبيرة في السنوات الأولى، والإقلال من أرباح تلـك السنوات، هو أمر طبيعي ليتمكن المشروع من بناء مركزه الاقتصـادي وتكويـن رصيد المعرفة الفنية والشهرة اللازمة.

٣-طريقة المجهودات الناجحة Successful Efforts Method:

وتقضي هذه الطريقة بعد الجزء المنفق على الحقول المنتجة ، مصروفـات رأسمالية تؤجل إلى الفترات المقبلة، والجزء المنفق على الحقول غير المنتجة مصروفات إيرادية أو خسائر تخصم من الدخل في الفترة التي يتضح فيها عدم إنتاجيـة تلـك المناطق أو يتم التخلي عنها، وهي الطريقة الأكثر انسجاما مع مبادئ المحاسبة، وقـد فضلتها هيئة معايير المحاسبة المالية في أمريكا كما أيدت ذلك لجنة بورصـة الأوراق المالية هناك، بعد فشلها في تطبيق طريقة الاعتراف بالاحتياطي:

آ-فهي أكثر انسجاما مع المبادئ المحاسبية إذ تقضي باعتبار النفقات الهالكة الـتي لم تفلح في حيازة أصل فيه أي منافع مخزنة، يمكن للمشـروع الحصـول عليـها في المستقبل نفقات إيرادية يجب تحميلها لحساب الأرباح والخسائر عند التأكد من عدم جدواها.

ب-إن هذه الطريقة أكثر تماشيا مع علاقة السببية بين النفقات والإيرادات ، فـإن النفقات أو المجهودات ترسمل في الميزانية، بانتظار بـدء اسـتخراج الاحتياطـات المكتشفة، فيتم استنفاذها على هذا الأساس.

جـ-لما كان هدف نشاط المشروع هو إيجاد النفط واستخراجه، فإن التمييز بـين الحقول الواعدة، ورسملة نفقاتها والحقول غير المجدية وتنفيق نفقاتها، أكثر انسـجاما مع المنطق المحاسبي السليم.

رابعا – المخزون السلعي:

تتطلب عملية إعداد وتحضير القوائم المالية تقديرا عمليا لكمية المخـــزون بطريقة ملائمة وعناية فائقة، وعادة نقوم بتصنيف القيمة المقدرة للمخزون ضمـــن بند الأصول المتداولة في الميزانية، كما يعتبر هذا التقدير أساسا مباشرا نعتمد عليـــه في تحديد وحساب تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل.

تعد عملية المخزون من أكثر العمليات المحاسبية ضرورة، ولابد من القيام بها دوريـــا وبشكل منتظم، إضافة إلى أهمية تسجيل نتائج هذا القياس دفتريا.

ويصنف المخزون عادة كما يلي:

أ-بضاعة جاهزة.

ب-بضاعة تحت الصنع.

جـ-مواد أولية.

أما تلك الأصول طويلة الأجل والقابلة للاستهلاك ، فإننا نســتثنيها مـــن المخزون، وبالتالي لا تدخل ضمنه.

– إن المخزون هو أصل متداول، إلا في حالة معينة، وهي توافر كميات زائدة منـــه إلى حد لا يمكننا فيه أن نستخدم أو نبيع هذه الكميات خلال الـــدورة التشـــغيلية العادية للعمل، فعندها نصنف هذه الزيادة في المخزون ضمن بند الأصـــول غـــير المتداولة.

– إن التكلفة هي الأساس في محاسبة المخزون، والمقصود هنا بتكلفة المخزون هـــو أنها تلك المبالغ المدفوعة لقاء حيازة المخزون، وبالتالي فـــهي إجمـــالي المصـــاريف والنفقات المباشرة وغير المباشرة التي يتم إنفاقها للحصول على هـــذا المخـــزون في وضعه وموقعه الحاليين.

-إن عملية فهم واستيعاب هذا المبدأ (مبدأ تقويم البضاعة) ليست عملية صعبة، ولكن الصعوبة تكمن في عملية تطبيق هذا المبدأ من الناحية العملية، والسبب هو صعوبة توزيع التكاليف والنفقات المتنوعة وتحديد حصة المخزون منها، فعلى سبيل المثال لا يمكننا تصنيف إجمالي تكاليف التلف، أو تكاليف النقل الزائدة أو تكاليف عمليات إعادة التسليم تحت بند تكلفة المخزون، فقد يكون مرد الكثير من هذه التكاليف إلى بنود أخرى غير المخزون طالما أننا ننفقها على مدار الفترة المالية.

والجدير بالذكر هو أن تقسيم المصاريف والنفقات إلى تكاليف ثابتة، وتكاليف متغيرة هو إجراء محاسبي غير مقبول في محاسبة تكاليف المخزون.

-يوجد نظامان أساسيان لتقدير وتقويم المخزون :

أ- نظام الجرد النهائي:

إن عملية تقدير المخزون وفق هذا النظام تتم بشكل دوري وعلى أساس الجرد الميداني لمحتويات المخزون وبتاريخ محدد، وبالتالي ليس هناك حاجة ماسة للاحتفاظ بسجلات كثيرة للمخزون طالما أننا نقوم بهذه العملية بشكل دوري وبما يتناسب مع حاجتنا للتقارير الهامة.

وعلى أساس هذا النظام لتقدير المخزون سنجد بأن قيمة المخزون التي ستظهر في الميزانية هي القيمة التي تم تقديرها ميدانيا، وسيكون هذا المخزون مسعرا وفق الطريقة التي تتبعها الشركة، والجدير بالذكر، هو أن صافي تغير المخزون (وهو الفرق بين مخزون أول المدة ومخزون آخر المدة) سيتم أخذه بعين الاعتبار عند حساب تكلفة البضاعة المباعة.

ب-نظام الجرد المستمر :

وفق هذا النظام علينا أن نحتفظ بسجلات للمخزون تكون جاهزة دائما وقابلة لإدخال التعديلات عليها بما يتناسب مع أحدث التغيرات التي تطرأ على

المخزون سواءً أكانت هذه التغيرات ناجمة عن عمليات بيع أم عمليـــات شـــراء، وبالتالي نجد بأن نظام الجرد المستمر يتميز بأنه يقدم لنا أحدث المعلومات عن حالة المخزون الموجود لدى الشركة، ولكنه يشترط بالمقابل على الشركة التي تطبقه بـأن تحتفظ بسجلات كاملة عن المخزون.

نظرياً ليست هناك حاجة في هذا النظام للجرد الميداني للمخزون، ولكنـــه في الواقع تحتاج الشركة دائماً إلى الجرد والإحصاء الميداني لعناصر المخزون كإثبـات لما هو مدون في سجلاتها، كما أن الـــ GAAP عموماً تتطلب مثل هذا الإثبـــات والتطابق بين الاثنين وبشكل دوري.

التكلفة أو القيمة السوقية الأقل :

في الحالات العادية التي تكون فيها تكلفة البضاعة أكبر من منفعتها، يفضل الاستغناء عن مبدأ تقويم وقياس المخزون بالتكلفة، وقد يكون سبب الفـــرق بـــين التكلفة والمنفعة وجود بعض الأعطال أو التوالف أو تغـــيرات هامـــة في مســـتوى الأسعار أو أي أسباب أخرى أدت إلى هذا التفاوت.

وبغض النظر عن السبب فإنه لابد من تسجيل هذا الفرق كمصروف عائد على الدخل في الفترة المعمول عنها الحسابات، وعادة تتم هذه العملية عن طريـــق تسجيل المخزون بالقيمة السوقية الأقل (حسب مبدأ تقييم المخـــزون بالتكلفـــة أو القيمة السوقية الأقل).

-إن القيمة السوقية عموماً تعني (تكلفة الاستبدال الحالية)، أي تكلفة شراء بضاعـــة جديدة أو تكلفة إعادة إنتاجها، لكنه من الأفضل أن نحدد لهذه القيمة حداً أعلـــى، وحداً أدنى كمايلي :

١- الحد الأعلى للقيمة السوقية :

وهو الفرق بين سعر البيع المقدر وتكاليف الإتمام والبيع ويسمى هذا الحد

بالقيمة الصافية القابلة للتحقق.

٢-الحد الأدنى للقيمة السوقية :

وهو الفرق بين القيمة الصافية القابلة للتحقق (أي الحد الأعلى) والأرباح العادية.

يختلف الغرض من وضع حدين (أعلى أدنى) للقيمة السوقية باختلاف نوع الحد، كمايلي :

أ- من خلال الحد الأعلى يمكننا تجنب أي أثر لانخفاض مستقبلي في قيمة المخزون التي تم تقديرها بالحد الأعلى.

ب-أما من خلال الحد الأدنى، فإنه يمكننا الفصل بين الأرباح العادية والأرباح غير العادية.

-ولتوضيح آلية تأثير الحد الأعلى والحد الأدنى على مبدأ تقويم المخزون بالتكلفة،أو القيمة السوقية الأقل لدينا المثال التالي :

حيث يشرح لنا هذا المثال كيفية تطبيق هذا المبدأ على أربعة أنواع مختلفة من المخزون تبعاً لأربعة أنواع مختلفة من المنتجات :

المخزون	التكلفة	كلفة الاستبدال	سعر البيع	تكلفة الإتمام	الحد الأعلى	الربح العادي	الحد الأدنى
النوع الأول	٢٠٥٠	١٩٠٠	٢٥٠٠	١٠٠	٢٤٠٠	٦٠٠	١٨٠٠
النوع الثاني	٢٦٠٠	٢٠٠٠	٣٠٠٠	٢٠٠	٢٨٠٠	٧٠٠	٢١٠٠
النوع الثالث	١٠٠٠	١٢٠٠	١٥٠٠	١٠٠	١٤٠٠	٣٠٠	١١٠٠
النوع الرابع	٤٠٠٠	٥٥٠٠	٦٠٠٠	٦٠٠	٥٤٠٠	٤٠٠	٥٠٠٠
المجموع	٩٦٥٠	١٠٦٠٠	١٣٠٠٠	١٠٠٠	١٢٠٠٠	٢٠٠٠	١٠٠٠٠

-وبالتالي يمكننا بالاعتماد على أرقام الجدول السابق أن نطبق مبدأ (تقويم المخزون بالتكلفة أو بالقيمة السوقية الأقل) على الأنواع الأربعة للمخزون فتكون نتائج التقويم كمايلي :

نوع المخزون	النوع الأول	النوع الثاني	النوع الثالث	النوع الرابع
نتيجة التقويم	١.٩٠٠	٢١٠٠	١٠٠٠	٤٠٠٠

يمكننا أن نطبق هذا المبدأ في تقويم المخزون على نوع واحد من المخـــزون أو على فئة معينة، أو حتى على كامل مخزون الشركة،كما نلاحظ في مثالنا السابق، مع الأخذ بعين الاعتبار ضرورة تطبيق مبدأ الثبات والذي يستوجب اختيار وتطبيق طريقة أو أسلوب معين للتقويم وبشكل مستمر، حيث يتم الإفصاح عـــن هـــذه الطريقة في القوائم المالية، وبالتالي لا يمكن تغيير الطريقة المطبقـــة في التقـــويم دون الإفصاح عن سبب إلغاء الطريقة القديمة واستخدام الطريقة الجديدة.

وفي الحالات التي يطرأ فيها تغير هام وجوهري على قيمة المخزون يجـــب الإفصاح عن طبيعة هذا التغير في القوائم المالية، وأثره على الدخل القابل للتحقق.

*** طرق قياس تكلفة المخزون :**

لأغراض مختلفة يمكننا تحديد قياس المخزون بعدة طرق أهمها :

طريقة الوارد أولا صادر أولا (FiFo)، وطريقة الوارد أخيرا صـــادرا أولا (LiFo) وطريقة متوسط التكلفة.

وفي سبيل اختيار الطريقة لقياس تكلفة المخزون لابد من مراعاة الجـــانب الأهم والأكثر موضوعية، وهو اختيار الطريقة المناسبة في القياس، والتي تعكس لنـــا الدخل السنوي بعدالة وموضوعية وتحت تأثير مختلف الظروف.

-قد لا نتمكن من الناحية العملية من تحقيق توزيع متساوي للتكاليف على عنـــاصر البضاعة المباعة لدى الشركة، وإذا أمكننا ذلك فسيكون من الصعب تكراره مـــرة أخرى مستقبلا، والسبب الرئيس في عدم قدرتنا على تجاوز مثل هذه المشكلة هـــو طول الفترة الزمنية الواقعة بين تاريخ حيازة البضاعة وتاريخ بيعها أو استخدامها،

لكننا إذا أخذنا هذا الأمر بعين الاعتبار مع استخدام طريقة القياس الملائمة، فإنـــه يمكننا عندها إيجاد أساس علمي وسليم لقياس الدخل السنوي بشكل عادل ودقيـق، وتحت تأثير الظروف المختلفة.

١-طريقة الوارد أولا صادر أولا (FiFo) :

تعتمد هذه الطريقة في قياس تكلفة المخزون على افتراض هام ينص علـــى ضرورة الربط بين عناصر التكاليف والإيرادات التي تؤدي إليها هـــذه العنـــاصر ، وبالتالي يتم إنفاق العناصر بترتيب معين يتناسب مع ترتيب شرائه،وبهذا تستخدم أو تباع أولا عناصر التكلفة التي تمت حيازتها أولا، لذلك سنجد بأن مخزون آخر المـدة سيكون مقيما بأحدث الأسعار.

٢-طريقة الوارد أخيرا صادر أولا (LiFo) :

تعتمد هذه الطريقة أيضا على الافتراض السابق نسه وهو كما ذكرنـــاه في طريقة الـــ (FIFO) ينص على أهمية عملية الربط بين التكاليف والإيرادات الـــتي تنتج عن تلك التكاليف، ولكن في هذه الطريقة يختلف أسلوب القياس، فطريقـــة الـــ (LIFO)تهتم كثيرا بالأسعار الجارية، لذلك لابد من إخراج عناصر التكلفة التي تم شراؤها مؤخرا وبأحدث الأسعار قبل تلك العناصر المشتراة ســابقا، حيــث لا تلبث أن تتحول هذه الأخيرة فيما بعد إلى مخزون آخر المدة في نهاية السنة الماليـــة، حيث سيكون هذا المخزون مقيما بالأسعار القديمة لتلك العناصر الباقية.

فالسجلات التي تحتفظ بها الشركة عندما تطبق طريقة الـــ(LiFo) في قياس تكلفة المخزون هي عبارة عن مستويات مختلفة تتناسب مع قيمة كل من مخـــزون أول وآخر المدة، وبالتالي عندما تكون قيمة مخزون آخر المدة أكبر من قيمة مخـــزون أول المدة يتوجب عندها إضافة وإنشاء سنجلات جديدة يســـعر فيـــها المخـــزون

بالأسعار المبكرة أو المتوسطة للسنة المالية المعمولة فيها هذه السجلات،وليست على أساس التكلفة الواردة في السجلات الموجودة لدينا سابقا.

أما عندما تتكون قيمة مخزون أول المدة أكبر من قيمة مخزون آخر المـــدة ، فلابد عندها من استهلاك واحد أو أكثر من السجلات التي لم يعد لها فائدة تذكر.

-والجدير بالذكر هو أن الشركة التي تطبق طريقة الـــ (LiFo) في تقويم المخـــزون الموجود لديها، عليها أن تفصح في تقاريرها المالية عن :

١-السياسات المحاسبية المستخدمة والمطبقة في الشركة.

٢-تكلفة الاستبدال الحالية المحددة على أساس طريقـــة LiFo وفي كـــل ميزانية يتم إعدادها.

٣-مدى تأثير السجلات السابقة (زيادة أو نقصا) على نتـــائج أعمـــال الشركة.

٣-طريقة المتوسط المرجح :

تفترض هذه الطريقة في قياس المخزون بأن العلاقة بين التكاليف المنفقـــة والإيرادات التي تنجم عنها هي علاقة تعتمد في أساسها على متوسط عدد عنـــاصر التكلفة التي يتم حيازتها عند كل مستوى من مستويات الأسعار المختلفة، وبالتـــالي فالسعر الذي سيتم الاعتماد عليه في عملية تقييم المخزون هو السعر المتوسط، أو ما يسمى بالمتوسط المرجح، والذي يمكننا الحصول عليه بتقسيم الكلفـــة الإجماليـــة للمخزون بما فيه مخزون أول المدة على إجمالي عدد عناصر تكلفة المخزون.

* وفي المثال التالي سيتم عرض كيفية تطبيق كل من الطرق الثلاثة السابقة في قيـــاس المخزون :

-لدينا عناصر التكلفة التالية، والتي تم شراؤها خلال السنة المالية ٢٠٠٢:

التاريخ	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة الواحدة	التكلفة الإجمالية
١٥ ك٢	١٠٠٠٠وحدة	٥,١٠	٥١٠٠٠
٢٠ آذار	٢٠٠٠٠	٥,٢٠	١٠٤٠٠٠
١٠ أيار	٥٠٠٠٠	٥,٠٠	٢٥٠٠٠٠
٨ حزيران	٣٠٠٠٠	٥,٤٠	١٦٢٠٠٠
١٢ ت١	٥٠٠٠	٥,٣٠	٢٦٥٠٠
٢١ ك١	٥٠٠٠	٥,٥٠	٢٧٥٠٠
المجموع	١٢٠٠٠٠		٦٢١٠٠٠

-وعلى افتراض أن مخزون أول المدة يتألف من ١٠٠٠٠ وحدة بسعر ٥ للوحـــدة، ومخزون آخر المدة يتألف من ١٤٠٠٠ وحدة.

فكيف سيتم قياس وتقويم مخزون آخر المدة وفق كل طريقة من الطـــرق الثـــلاث السابقة؟

أولا: قياس المخزون باستخدام طريقة الـــ (FiFo):

بناء على طريقة الوارد أولا صادر أولا الــ(FiFo)، سيتم أولا اســـتخدام الوحدات التي تم شراؤها أولا مع مراعاة الترتيب الزمني لتواريـــخ شـــراء هـــذه الوحدات،وبالتالي ستبقى الوحدات التي تم شراؤها مؤخرا في مخزون آخر المـــدة، وبما أن مخزون آخر المدة يحتوي على ١٤٠٠٠ وحدة، فإن هذه الوحدات هي ما تم شراؤه خلال الأشهر التالية :

شهر ك١ / شهر ت١، و٤٠٠٠ وحدة من شهر حزيران ، وذلك كمايلي :

مشتريات ك١ ◄ ٥٠٠٠ وحدة بسعر ٥,٥٠ = ٢٧٥٠٠

+ مشتريات ت١ ◄——— ٥٠٠ وحدة بسعر ٥,٣٠ = ٢٦٥٠٠

+ جزء من مشتريات حزيران ——◄ ٤٠٠ وحدة بسعر ٥,٤٠ = ٢١٦٠٠

المجموع = مخزون آخر المدة ١٤٠٠٠ وحدة بكلفة إجمالية قدرها ٧٥٦٠٠

ثانيا : قياس المخزون باستخدام طريقة الـ (LiFo) :

على أساس طريقة الوارد أخيرا صادر أولا، سيتم أولا استخدام الوحدات التي تم شراؤها مؤخرا، حيث يتم إخراج هذه الوحدات من المخزون قبل غيرها مع مراعاة الترتيب الزمني لتواريخ شراء هذه الوحدات، وبالتالي ستبقى الوحدات التي تم شراؤها أولا في مخزون آخر المدة، وبما أن مخزون آخر المدة يتألف من ١٤٠٠٠ وحدة، فإن هذه الوحدات هي عبارة عن مخزون أول المدة وجزء من مشتريات كانون٢ وذلك كمايلي :

مخزون أول المدة	١٠٠٠٠ وحدة بسعر ٥	= ٥٠٠٠٠
+جزء من مشتريات ك١	٤٠٠٠ وحدة بسعر ٥,١٠	= ٢٠٤٠٠
المجموع =مخزون آخر المدة	١٤٠٠٠ وحدة بسعر ٥,١٠	=٧٠٤٠٠

ثالثا: باستخدام طريقة المتوسط المرجح :

باستخدام هذه الطريقة، سيتم قياس وتقييم المخزون كمايلي:

	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة الواحدة	الكلفة الإجمالية
مخزون أول المدة +المشتريات	١٠٠٠٠وحدة	٥,٠٠	٥٠,٠٠٠
١٥ ك٢	١٠٠٠٠	٥,١٠	٥١٠٠٠
٢٠ آذار	٢٠٠٠٠	٥,٢٠	١٠٤٠٠٠
١٠ أيار	٥٠٠٠٠	٥,٠٠	٢٥٠٠٠٠
٨ حزيران	٣٠٠٠٠	٥,٤٠	١٦٢٠٠٠
١٢ ت١	٥٠٠٠	٥,٣٠	٢٦٥٠٠
٢١ك١	٥٠٠٠	٥,٥٠	٢٧٥٠٠
المجموع	١٣٠٠٠٠		٦٧١٠٠٠

-المتوسط المرجح= إجمالي التكلفة / إجمالي عدد الوحدات = ٦٧١٠٠٠ / ١٣٠٠٠٠ =٥,١٦١٥

- إذا قيمة مخزون آخر المدة = عدد الوحدات × سعر الوحدة

= ١٤٠٠٠ وحدة × ٥,١٦١٥ = ٧٢٢٦١

وهكذا فإن نتائج قياس المخزون باستخدام كل من الطرق الثلاث السابقة كـــانت كمايلي :

طريقة القياس	قيمة مخزون آخر المدة
١-طريقة الـــ (FiFo)	٧٥٦٠٠
٢-طريقة الـــ (LiFo)	٧٠٤٠٠
٣-طريقة (المتوسط المرجح)	٧٢٢٦١

-لكن الجدير بالذكر هو أنه في فترات التضخم سيؤدي استخدام طريقة الـــ FiFo إلى ارتفاع قيمة مخزون آخر المدة بشكل كبير ، وبحسب درجة التضخم السائد، في حين سنلاحظ انخفاضا كبيرا في تكلفة البضاعة المباعة وبشكل فعلي.

-أما استخدام الــLiFo في فترات التضخم فإنه سيؤدي إلى عكس النتائج السابقة، حيث تنخفض قيمة مخزون آخر المدة بشكل جوهري وملموس وحســـب درجـــة التضخم السائد، في حين سترتفع تكلفة البضاعة المباعة إلى حد كبير أيضا وبشـــكل فعلي.

- أما طريقة المتوسط المرجح، فإن تطبيقها سيؤدي إلى نتائج معينة تتراوح كمـــا رأينا بين النتائج التي نحصل عليها من تطبيق الطريقتين السابقتين مع افتراض تشـــابه الظروف التي تطبق فيها الطرق الثلاث.

***قياس المخزون بطريقة المتوسط المتحرك:**

-يمكننا تطبيق طريقة المتوسط المتحرك في عملية قياس وتقييم المخزون في حالات

الجرد المستمر فقط، حيث تتم إعادة تكلفة الوحدة الواحدة في كل مـــرة يضـــاف فيها عناصر جديدة إلى مخزون الشركة، وتمتاز هذه الطريقة في تقييم المخزون بأنهـــا تعطينا قيمة مخزون آخر المدة على أساس أحدث متوسط سعر متحرك لفترة معينة.

-وفيمايلي مثال على كيفية تطبيق طريقة المتوســـط المتحـــرك في عمليـــة تقييـــم المخزون:

	عدد الوحدات	الكلفة الإجمالية	تكلفة الوحدة
مخزون أول المدة	١٠٠٠	٥٠٠٠	٥,٠٠
مبيعات بمقدار ٢٠٠ وحدة	٨٠٠	٤٠٠٠	٥,٠٠
مشتريات بمقدار ١٢٠٠ وحدة وبسعر ٦للوحدة	٢٠٠٠	١١٢٠٠	٥,٦٠
مبيعات بمقدار ١٠٠٠ وحدة	١٠٠٠	٥٦٠٠	٥,٦٠
مشتريات بمقدار ١٠٠٠وحدة وبسعر ٥ للوحدة	٢٠٠٠	١٠٦٠٠	٥,٣٠

أ- عند عملية الشراء الأولى :

٤٠٠٠ + (١٢٠٠ × ٦) = ١١٢٠٠

١١٢٠٠ / ٢٠٠٠ وحدة = ٥,٦٠ تكلفة الوحدة الواحدة بعد عملية الشراء الأولي

ب-عند عملية الشراء الثانية :

٥٦٠٠+ (١٠٠٠ × ٥) = ١٠٦٠٠

١٠٦٠٠ / ٢٠٠٠ وحدة = ٥,٣٠ تكلفة الوحدة الواحدة بعد عملية الشراء الثانية

- يمكننا من خلال المثال السابق أن نلاحظ كيف أن تغيرات المخزون الناتجة عـــن عمليات الشراء هي التي يتم أخذها بعين الاعتبار فقط، وبالتالي هي فقـــط الـــتي

ستؤدي إلى تغيرات جوهرية في قيمة المخزون، بينما لا تؤثر عمليات البيع التي تقوم بها الشركة على قيمة المخزون، إلا من الناحية الكمية.

*طريقة (LiFo) المطوّرة :

هذه الطريقة الحديثة مشتقة من الطريقة التقليدية، والفرق بينهما هو أن طريقة (LiFo) التقليدية تعتمد في تقييم وقياس المخزون على أسعار الوحدة الواحدة من عناصر المخزون.

في حين يمكننا باستخدام طريقة (LiFo) المطورة أن نقيس ونقيم المخزون في كل سنة بالاعتماد على قيمة المخزون الإجمالية لسنة معينة، حيث تعتبر هذه السنة (سنة الأساس)، وبالتالي فإن كل سنة تلي سنة الأساس سيتم تقييم المخزون فيها بناء على مؤشر معين للسعر يتم حسابه كمايلي :

$$\text{مؤشر السعر} = \frac{\text{السعر الجديد في السنة التي يتم تقييم مخزونها}}{\text{السعر في سنة الأساس}}$$

-ومن ثم يتم حساب قيمة المخزون في سنة معينة كمايلي :

قيمة المخزون في سنة ع = قيمة المخزون في سنة الأساس × مؤشر السعر

السنة	كمية المخزون	مؤشر السعر	قيمة المخزون في سنة الأساس	قيمة المخزون على أساس طريقة LiFo المطورة
الأولى (الأساس)	١٠٠٠ وحدة	١٠٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
الثانية	٢٠٠	١٠٥	٢٠٠٠٠	٢١٠٠٠
الثالثة	١٠٠	١١٠	١٠٠٠٠	١١٠٠٠
الرابعة	٢٠٠	١٢٠	٢٠٠٠٠	٢٤٠٠٠
الخامسة	٢٠٠	١٢٥	٢٠٠٠٠	٢٥٠٠٠
الإجمالي	١٧٠٠وحدة		١٧٠٠٠٠	١٨١٠٠٠

*طريقة تقييم المخزون بأسعار المفرق :

نظرا للتنوع الكبير في أصناف وكميات المخزون في بعض الأعمال، نجد بأن هناك ضرورة ماسة وفائدة عملية في إسقاط أسعار البيع بالمفرق على قيمة المخزون، وسعر المفرق يزيد عادة على سعر البيع الأصلي.

-من متطلبات طريقة تقييم المخزون بأسعار المفرق، ضرورة الاحتفاظ بسجلات تدون فيها أرقام المشتريات بشكل مستمر وبالسعرين (سعر التكلفة وسعر المفرق)، بما في ذلك مخزون أول المدة، وبهذا الشكل سنتمكن من حساب نسبة سعر التكلفة إلى سعر المفرق، هذه النسبة التي سنستخدمها في عملية تقييم مخزون آخر المدة.

-ولدينا المثال التالي :

	التكلفة	سعر المفرق
مخزون أول المدة	١٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠
+المشتريات خلال العام	١١٠٠٠٠٠	١٨٥٠٠٠٠
الإجمالي	١٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠

فتكون نسبة سعر التكلفة إلى سعر المفرق مساوية إلى :

$$\frac{١٢٠٠٠٠٠}{٢٠٠٠٠٠٠} \times ١٠٠ = ٦٠ \%$$

- المبيعات خلال العام ← (١٨٠٠٠٠٠)

مخزون آخر المدة بسعر المفرق ← ٢٠٠٠٠٠

⇐ مخزون آخر المدة بسعر التكلفة = مخزون آخر المدة بسعر المفرق × نسبة سعر التكلفة إلى المفرق

- ٢٠٠٠٠٠×٦٠% = ١٢٠٠٠٠

- والجدير بالذكر، أن عملية تقييم المخزون بهذه الطريقة (طريقة سعر المفرق)،عند الجرد النهائي تمكننا من التحقق والتأكد بشكل دوري من دققيم المخزون المقدرة، ومع مراعاة أن سعر البيع قابل للتغير زيادة أو نقصا في حدود المصطلحات التالية:

* **السعر الأصلي للبيع المفرق :**

وهو أول سعر بيع تعرض عنده البضاعة على الزبون.

* **سعر البيع المرتفع :**

وهو سعر البيع الذي يزيد عن السعر الأصلي للبيع بالمفرق .

***سعر البيع المنخفض :**

وهو سعر البيع الذي يقل عن السعر الأصلي للبيع بالمفرق.

***سعر البيع المرتفع المتناقص :**

وهو سعر بيع منخفض، لكنه لا يقل عن سعر البيع الأصلي.

***سعر البيع المنخفض المتزايد :**

وهو سعر بيع مرتفع لكنه لا يزيد على سعر البيع الأصلي .

* **صافي سعر البيع المنخفض :**

وهو الفرق بين سعر البيع المنخفض وسعر البيع المنخفض المتزايد.

***صافي سعر البيع المرتفع :**

وهو الفرق بين سعر البيع المرتفع وسعر البيع المرتفع المتناقص.

*وأخيرا، لدينا ذلك السعر الأهم والذي نحصل عليه بالمفاضلة بين التكلفة وسعر البيع الأصلي.

إن الغرض الأساس من تطبيق طريقة تقييم المخزون بأسعار المفرق هو الحصول على قيمة أقرب ما تكون إلى الدقة بالنسبة للمخزون، بحيث تتطابق نتائج عملية القياس

هذه مع نتائج عملية القياس بالجرد الميداني، مع الأخذ بعين الاعتبار بأن البضاعة يتم تسعيرها على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل.

كيف يمكننا الاستفادة من طريقة تقييم المخزون بأسعار المفرق في تطبيق مبدأ قياس المخزون بالتكلفة أو السوق أيهما أقل؟

يمكننا بواسطة طريقة تقييم المخزون بسعر المفرق أن ندخل مبدأ القياس بالتكلفة أو السوق أيهما أقل في إطار حسابي، وذلك من خلال استبعاد كل من المبيعات التي تمت في أسعار منخفضة والمبيعات التي تمت بأسعار متزايدة، حيث يتم استبعاد هذه المبيعات من عملية احتساب نسبة سعر التكلفة إلى سعر المفرق،ثم تطبق هذه النسبة بعد احتسابها على قيمة المخزون بسعر المفرق، كي نحصل على قيمة المخزون بسعر التكلفة.

والنقطة الأهم هنا هي أن كل التسويات والتعديلات التي من الممكن أن تظهر أثناء عملية احتساب نسبة سعر التكلفة إلى المفرق، سوف تؤثر بالضرورة على هذه النسبة وعلى قيمة المخزون بالتكلفة أيضا.

فالتسويات والتعديلات التي تؤدي إلى انخفاض في مقام النسبة (سعر المفرق) سينجم عنها زيادة في إجمالي النسبة المذكورة، وبالتالي زيادة في قيمة المخزون المقاس بالتكلفة ومثلها أيضا في إجمالي الربح.

وانطلاقا من مبدأ الحيطة والحذر نجد بأن لابد من تجنب تلك التسويات التي تؤدي إلى تخفيض في سعر المفرق.

أيضا لدينا أسعار البيع المرتفعة التي تؤدي إلى زيادة في مقام النسبة ، حيث لابد من احتواء هذه الأسعار كتسويات ضرورية أيضا.

ويمكننا القول إن صافي سعر البيع المنخفض هو مثال على تلك التسويات

التي تخفض من سعر المفرق، واحتواء مثل هذه التسويات سوف يؤدي إلى سلامة عملية تطبيق مبدأ (قياس المخزون بالتكلفة أو السوق أيهما أقل)، ولكن يمكننا من جهة أخرى أن نأخذ بعين الاعتبار مثل هذه التسويات في عملية قياس مخزون آخر المدة، وذلك بعد احتساب النسبة المذكورة.

التفسير العقلاني لهذه المعالجة وأن نسبة سعر التكلفة إلى سعر المفرق هي نسبة عقلانية، تمثل حالة عادية وبديهية، بينما لا نجد مثل هذه الحالة في التسوية المذكورة أعلاه (صافي سعر البيع المنخفض).

وعلى أية حال، حتى نتمكن من تطبيق مبدأ (التكلفة أو السوق أيهما أقل) بشكل عملي وسليم، لابد لنا من طرح أسعار البيع المنخفضة من قيمة المخزون بسعر المفرق.

أما فيما يتعلق بالحسومات الممنوحة للموظفين في الشركة، فإنها تطبق فقط على البضاعة المبيعة، لأن البضاعة التي يتم بيعها للموظفين بأسعار أقل من أسعار المفرق لا تمثل تسوية موثوقة أو شرعية بالنسبة لعملية احتساب نسبة سعر التكلفة إلى سعر المفرق، أو حتى في عملية حساب وقياس مخزون آخر المدة، لذلك لابد من عدم إدخال هذه الحسومات في عمليات الحساب المختلفة للوصول إلى النسبة المذكورة، ولكن يمكننا معالجتها الطريقة نفسها التي تمت فيها معالجة أسعار البيع المنخفضة.

وفيما يلي مثال عملي حول ما سبق عرضه نظريا:

فعلى افتراض المبالغ التالية:

	سعر التكلفة	سعر المفرق
مخزون أول المدة	٢٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠
المشتريات	٥٥٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠

مصاريف النقل	٥٠٠٠٠	
مبيعات بسعر بيع مرتفع		١٠٠٠٠٠٠
مبيعات بسعر بيع مرتفع متناقص		٢٠٠٠٠
مبيعات بسعر بيع منخفض		٧٠٠٠٠
مبيعات بسعر منخفض متزايد		١٠٠٠٠

وفق الأرقام السابقة ستكون الإجراءات الحسابية كما يلي:

	سعر التكلفة	سعر المفرق
مخزون أول المدة	٢٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠
+المشتريات	٥٥٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠
+مصاريف النقل	٥٠٠٠٠	
+مبيعات بأسعار بيع مرتفعة		١٠٠٠٠٠
-مبيعات بأسعار بيع مرتفعة متناقصة		(٢٠٠٠٠)
الإجمالي	١١٨٠٠٠٠	١١٨٠٠٠٠

فتكون نسبة سعر التكلفة إلى سعر المفرق مساوية إلى

$$\frac{٨٠٠٠٠٠}{١١٨٠٠٠٠} \times ١٠٠ = ٦٧,٨\%$$

-مبيعات بأسعار بيع منخفضة	(٧٠٠٠٠)
+مبيعات أسعار منخفضة متزايدة	١٠٠٠٠
إجمالي البضاعة بسعر المفرق	١١٢٠٠٠٠
-المبيعات خلال الفترة	(٨٦٠٠٠٠)
قيمة مخزون آخر المدة بسعر المفرق	٢٦٠٠٠٠

قيمة مخزون آخر المدة بسعر التكلفة = قيمة مخزون آخر المدة × نسبة سعر التكلفة إلى سعر المفرق

= ٢٦٠٠٠٠ × ٦٧,٨% = ١٧٦٢٨٠

كيف يمكننا الاستفادة من طريقة قياس المخزون بسعر المفرق في عملية قياس وتقييم المخزون باستخدام طريقة الــ (LiFo)؟

-يمكننا تطبيق طريقة الــ (LiFo) في قياس المخزون بشكل أكثر ملاءمة باستخدام طريقة سعر المفرق، وذلك عن طريق اعتماد بعض الإجراءات التي تعتبر نوعا ما مختلفة عن تلك المستخدمة في طريقة التقييم التقليدية بسعر المفرق.

وبشكل أساسي يوجد نقطتان هامتان لابد أن تؤخذا بعين الاعتبار:

آ-إن طريقة الــ (LiFo) تمكننا من قياس وتقييم تقريبي لتكلفة المخزون، أما طريقة سعر المفرق، فإنها تمكننا من قياس تقريبي للمخزون بالتكلفة أو سعر السوق الأقل، هذا الفرق يجب أن نعتمد عليه في عملية قياس المخزون بالاستفادة من هاتين الطريقتين.

ولكن حتى نتمكن من تطبيق طريقة الــ (LiFo) باستخدام طريقة سعر المفرق في عملية تقييم المخزون،لابد من احتواء كامل المبيعات بسعر منخفض والمبيعات بسعر مرتفع، كي نحدد النسبة الأهم في هذه العملية، وهي نسبة سعر التكلفة إلى سعر المفرق.

ب-نعلم مسبقا بأن مخزون آخر المدة بطريقة الــ (LiFo)، هو عبارة عن البضاعة التي تم شراؤها في بداية العام أو البضاعة المتراكمة في سنوات سابقة.

وكنا قد ذكرنا أيضا في فقرات سابقة أهمية السجلات التي يتم الاحتفاظ بها، والتي تحتوي على كل نتائج تدقيق طريقة الــ (LIFO) في عملية قياس المخزون، حيث ذكرنا بأن هذه السجلات تكون عادة على شكل مستويات مختلفة تتناسب مع

قيمة كل من مخزون أول المدة وآخر المدة، حيث نقوم بإنشاء سجلات إضافيـــة، عندما تكون قيمة مخزون آخر المدة أكبر من قيمة مخزون أول المدة.

وبالمقابل نقوم بتنسيق سجلات معينة لم يعد لها فائدة ، عندما تكون قيمـة مخزون أول المدة أكبر من قيمة مخزون آخر المدة.

لذلك سنعتمد في عملية احتساب نسبة سعر التكلفة إلى سعر المفرق على العلاقة الجارية بين التكلفة وسعر البيع.

ولن نستخدم مخزون أول المدة عند احتساب نسبة سعر التكلفة إلى ســـعر المفـــرق بداية.

وفيما يلي نورد المثال الآتي الذي يوضح بالأرقام ما تم شرحه نظريا ، حيث إننـــا سنستخدم معلومات وأرقام المثال السابق لتطبيقها في هذا المثال كما يلي:

	سعر التكلفة	سعر المفرق
المشتريات	٥٥٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠
+المصاريف	٥٠٠٠٠	
+مبيعات بالسعر المرتفع		١٠٠٠٠٠
-مبيعات بالسعر المتناقص		(٢٠٠٠٠)
-مبيعات بالسعر المنخفض		(٧٠٠٠٠)
+مبيعات بالسعر المنخفض المتزايد		١٠٠٠٠
الإجمالي	٦٠٠٠٠٠	٨٢٠٠٠٠

وبالتالي نسبة سعر التكلفة إلى سعر المفرق مساوية إلى :

$$\frac{٦٠٠٠٠٠}{٨٢٠٠٠٠} \times ١٠٠ = ٧٣,٢\%$$

+مخزون أول المدة بسعر المفرق	٣٠٠٠٠٠

إجمالي البضاعة بسعر المفرق	١١٢٠٠٠٠
- مبيعات العام	(٨٦٠٠٠٠)
مخزون آخر المدة بسعر المفرق	٢٦٠٠٠٠

نلاحظ أن قيمة مخزون آخر المدة أقل من قيمة مخزون أول المدة.

٢٦٠٠٠٠ < ٣٠٠٠٠٠ وذلك بسعر المفرق، لذلك لابد من تنسيق المستوى الذي هو عبارة عن الفرق بين هاتين القيمتين، حسب ما ذكرناه سابقا عن سجلات ومستويات الـ (LiFo) وحالات إنشائها واستهلاكها، فيكون لدينا مايلي:

	سعر المفرق
مخزون أو المدة	٣٠٠٠٠٠
مخزون آخر المدة	(٢٦٠٠٠٠)
	٤٠٠٠٠

ثم سنقوم بتعديل مبلغ الـ ٤٠٠٠٠ عن طريق معالجته مع نسبة مخزون أول المدة بسعر التكلفة إلى مخزون أول المدة بسعر المفرق، كي نستنتج قيمة مخزن آخر المدة بسعر التكلفة كما يلي:

(مخزون أول المدة بسعر التكلفة ÷ مخزون ول المدة بسعر المفرق) × ١٠٠ (٢٠٠٠٠ ÷ ٣٠٠٠٠) × ١٠٠= ٦٦,٧%

	سعر التكلفة
مخزن أول المدة	٢٠٠٠٠٠
قيمة المستوى المنسق بسعر التكلفة (٦٦,٧×٤٠٠٠٠)	٢٦٦٨٠
مخزون آخر المدة بسعر التكلفة	١٧٣٣٢٠

أما في الحالة المعاكسة، أي عندما يكون مخزون آخر المدة أكبر من مخـزون أول المدة،لابد عندها من إنشاء مستويات جديدة وسجلات LiFo حديثة يتم فيـها تقويم مخزون آخر المدة بالتكلفة على أساس النسـبة ٧٣,٢% وليسـت النسـبة ٦٦,٧%.

المصادر المختلفة لحيازة البضاعة وأثر هذه المصادر على عملية قياس وتقييم هـذه البضاعة:

١- نقل وتوصيل البضاعة:

تعتمد عملية نقل وتمرير البضاعة من البـائع إلى المشـتري،وفي مختلـف الحالات على ما تم الاتفاق عليه بين هذين الطرفين، أما في حال عدم وجود اتفـاق معين بينهما من أجل إتمام نقل البضاعة، فستعتبر عندئذ البضاعة منقولة في الزمـان والمكان اللذين ينهي عندهما البائع إجراءات النقل المختلفة، مع الإشارة بـالطبع إلى أهمية وضرورة التسليم الميداني لهذه البضاعة حتى تعتبر عملية النقل منجزة بشـكل كامل.

وعلى أية حال، لدينا فيما يلي مجموعة من المصطلحات الأكـثر شـيوعا واستخداما في مجال نقل وتمرير البضاعة من البائع إلى المشتري.

آ- Free On Board- F.O.B:

وهو أسلوب شائع في مجال نقل البضاعة ويشير إلى عملية تسليم واسـتلام البضاعة من البائع إلى المشتري، وذلك من وسيلة النقل المحددة التي تم بواسطتها نقل البضاعة إلى المشتري.

وتتطلب هذه الطريقة في التسليم والاستلام أن يتحمل البائع تكاليف نقـل البضاعة إلى المشتري.

ب- Free Along Side – F.A.S:

وفق هذا الأسلوب في نقل البضاعة يقوم البائع بتحمل تكاليف نقل البضاعة إلى المشتري.

ويستخدم عادة أسلوب الـ F.A.S من أجل خلق اتصال فعال بين الميناء وكل من البائع والمشتري.

جـ- Cost Insurance freight –C.I.F:

وهو أسلوب يستخدم في عملية تحديد سعر البضاعة المنقولة، هذا السعر الذي يتألف من تكاليف البضاعة (Cost)، ومصاريف التأمين (Insurance)، ومصاريف نقلها إلى المكان المطلوب (Freight).

د- Cost Freight – C.F:

في هذا الأسلوب يتألف سعر البضاعة من تكلفتها (Cost) ومصاريف نقلها (Freight) فقط.

هـ- Collect On Delivery – C.O.D:

ويتضمن هذا الأسلوب مجموعة من شروط التسليم والاستلام، التي تقتضي بأن يدفع المشتري للبائع تكاليف البضاعة المنقولة في زمان ومكان التسليم المحددين.

٢-التكاليف المعيارية للبضاعة:

يعتبر استخدام التكاليف المعيارية في عملية تقييم البضاعة أداة فعالة في عملية تحديد وحساب الانحرافات الإيجابية والسلبية عن تلك التقديرات المعيارية المحددة مسبقا في الشركة، والتي تم استنتاجها من خلال إنجازات الشركة في سنوات سابقة.

وإن عملية قياس وتقييم المخزون بالاعتماد على التكاليف المعيارية هو إجراء مقبول وسليم عمليا، بشرط تعديل هذه التكاليف وتسويتها بما يتناسب مع

تلك التكاليف التي نحصل عليها عندما نطبق إحدى الطرق السابقة في قياس المخزون.

فنحن نعلم مسبقاً بأنه في نهاية الفترة المالية يتم قياس المخزون بالتكلفة بواسطة إحدى هذه الطرق، أو أي طريقة أخرى مقبولة عموماً، حيث نقارن بين قيمة هذا القياس مع قيمة المخزون المحسوبة مسبقاً عند التكلفة المعيارية، ثم تتم معالجة أي انحرافات من الممكن أن تظهر بين نتائج القياس بالطريقتين.

لكن النقطة الأهم في هذه المقارنة هي إمكانية إيجاد الطريقة الأفضل للقياس من مجموعة الطرق المعروفة، والتي سنعتمد عليها في عملية قياس المخزون، وبالتالي علينا أن نختار طريقة القياس التي ستقدم لنا أكثر النتائج انسجاماً مع قيمة المخزون بالتكاليف المعيارية.

ولابد بالطبع من عمليةإفصاح كاملة وملائمة عن كل تلك التسويات والتعديلات، التي يتم القيام بها ضمن هذا الإطار في القوائم المالية.

٣-القيمة البيعية النسبية:

يمكننا من خلال قيمة المبيعات النسبية أن نحسب تكلفة عناصر المخزون الموجودة لدى الشركة، وهو أسلوب يستخدم في حالة عدم القدرة على تحديد وحساب تكلفة كل عنصر من عناصر المخزون على حدة.

-ويمكننا القول، إن حالات الإنتاج المشترك، والمشتريات التي تتم بالجملة، والأصول الثقيلة المشتراة، وكل هذه الأمثلة تعبر عن تلك العناصر التي يمكننا تحديد تكلفتها من خلال القيمة البيعية النسبية.

-وفيما يلي مثال توضيحي يمكننا من خلاله أن نفهم أكثر كيف تتم عملية تحديد تكلفة عناصر المخزون باستخدام هذه القيمة:

-حيث لدينا شركة ABC والتي يتألف مخزونها من أربع آلات ثقيلة بتكلفة إجمالية قدرها ١٠٠٠٠٠.

أما القيمة البيعية العادلة لكل منها فهي كالتالي:

رقم الآلة	القيمة البيعية العادلة للآلة
الآلة رقم ١	١٢٠٠٠
الآلة رقم ٢	٢٨٠٠٠
الآلة رقم ٣	٤٠٠٠٠
الآلة رقم ٤	٣٠٠٠٠
إجمالي القيمة البيعية العادلة	١١٠٠٠٠

بناءً على هذه القيم البيعية للآلات الأربع ستكون الإجراءات الحسابية اللازمة لإيجاد تكلفة كل آلة كما يلي:

رقم الآلة	القيمة البيعية للآلة		تكلفة الآلة
الآلة ١	١٢٠٠٠ / ١١٠٠٠٠	٠,١٠٩٠٩=	١٠٩٠٩=٠,١٠٩٠٩×١٠٠٠٠٠
الآلة ٢	٢٨٠٠٠ / ١١٠٠٠٠	٠,٢٥٤٥٥=	٢٥٤٥٥=٠,٢٥٤٥٥×١٠٠٠٠٠
الآلة ٣	٤٠٠٠٠ / ١١٠٠٠٠	٠,٣٦٣٦٤	٣٦٣٦٤=٠,٣٦٣٦٤×١٠٠٠٠٠
الآلة ٤	٣٠٠٠٠ / ١١٠٠٠٠	٠,٢٧٢٧٢	٢٧٢٧٢=٠,٢٧٢٧٢×١٠٠٠٠٠

طريقة (٢):

يشكل آخر يمكننا إيجاد تكلفة كل من الآلات الأربع وذلك بتطبيق نسبة إجمالي التكلفة إلى إجمالي القيمة البيعية كما يلي:

$$\frac{\text{إجمالي تكلفة الآلات}}{\text{إجمالي القيمة البيعية للآلات}} \times ١٠٠ \quad \frac{١٠٠٠٠٠}{١١٠٠٠٠} \times ١٠٠ = \quad ٩٠,٩١\%$$

-وبتطبيق هذه النسبة المحسوبة نجد ما يلي:

-تكلفة الآلة الأولى = ١٢٠٠٠ × ٩,٠٩١% = ١٠٩٠٩

-تكلفة الآلة الثانية = ٢٨٠٠٠ × ٩٠,٩١% = ٢٥٤٥٥

-تكلفة الآلة الثالثة = ٤٠٠٠٠ × ٩,٠٩١% = ٣٩٣٦٤

-تكلفة الآلة الرابعة = ٣٠٠٠٠ × ٩٠,٩١% = ٢٨٢٧٢

٤-بضاعة الأمانة:

يتم عادة تقويم مخزون بضاعة الأمانة وخسائر هذه البضاعة لدى أي شركة بالطريقة المستخدمة نفسها في قياس البضاعة العادية.

لكن يجب أن يكون لخسائر بضاعة الأمانة أهمية جوهرية ومادية حتى يتم أخذها بعين الاعتبار في عمليات قياس المخزون، وهذا ما يستوجب الإفصاح وبشكل مستقل عن هذه الخسائر في قائمة الدخل.

- تعود الخسائر المحققة في بضاعة الأمانة إلى انخفاض في المنفعة التي تحصل عليها الشركة من التكاليف المنفقة على هذه البضاعة، وهذا الانخفاض بدوره يعود لأسباب معينة، حيث يجب على الشركة أن تضعها نصب عينها ومعالجتها بشكل عملي حتى تستفيد مستقبلاً أكثر من حيازتها لمثل هذه البضاعة.
- والإفصاح عن هذه البضاعة هو أمر بغاية الأهمية، لذلك لابد من إظهارها ونتائجها بشكل مستقل في قائمة الدخل وباقي القوائم المالية، حيث لابد من

الإفصاح ولو كان على شكل ملاحظات هامشية سواء نتجت عن هذه البضاعة خسارة أم لا.

٥-تصفية الفروع غير القابلة للاستمرار :

لابد من تنزيل قيمة البضاعة الموجودة في الفرع الذي تمت تصفيته من صافي قيمتها القابلة للتحقق، حيث يعتبر مقدار التخفيض جزءاً من أرباح أو خسائر عملية تصفية وبيع هذا الفرع، وبالتالي لا يمكننا إرجاع هذا التخفيض إلى أي تسوية أخرى مرتبطة ببضاعة فروع الشركة، وهذا يعني أننا لا نستطيع أن نعالج مثل هذا التعديل في بضاعة الشركة في تاريخ سابق لتاريخ قياس وتقدير خسائر وأرباح عملية تصفية الفرع.

وهكذا سيتم احتواء الخسارة الناجمة عن تنزيل قيمة تلك البضاعة من صافي نتائج تشغيل الفرع الذي تمت تصفيته، ومع ضرورة التقرير عن هذه النتائج وأثرها على العمل، بالإضافة إلى التقرير والإفصاح عن كل الحالات غير العادية والأحداث غير المتكررة التي من الممكن أن تظهر في سياق عملية تصفية هذا الفرع.

٦-إصدار تقارير مالية دورية (مؤقتة):

إن الطرق والمبادئ المستخدمة في عملية تقييم وقياس المخزون هي نفسها التي سيتم استخدامها في عملية إعداد القوائم المالية المؤقتة، وأيضاً هي نفسها المستخدمة في عملية إعداد التقارير المالية النهائية (السنوية)، حيث يتم إعداد هذه التقارير والقوائم المالية لأغراض عملية ولمصلحة الشركة ومحيط عملها، مع ضرورة الأخذ بعين الاعتبار الإجراءات الاستثنائية التالية:

آ-يستخدم مجمل الربح المقدر سنوياً في عملية تحديد وحساب تكلفة البضاعة

المباعة خلال فترة مؤقتة، وهذا لا يتعارض مع الـــ GAAP، طالما أن الشركة تأخذ بعين الاعتبار نتائج الجرد الميداني في حساب إجمالي الربح.

-وأي تعديلات أو تسوية كمية أو قيمية تسفر عن عمليات الجـــرد هـــذه لابـــد للشركة أن تفصح عن حقيقتها في قوائمها المالية المؤقتة الـــتي قـــامت بإعدادهـــا بالاعتماد على مجمل الربح.

ب-قد يستخدم أسلوبLiFo في إعداد القوائم المالية المؤقتة،حيث بإمكان الشـركة أن تستخدم تكلفة الاستبدال للبضاعة المقيمة بأسلوب الـــ LiFo في عملية تحديـــد وحساب تكلفة البضاعة المباعة لفترة من أجل إعداد التقارير المالية المؤقتة، وهـــذا لا يتعارض مع الـــ GAAP.

جـــ- إن الخسائر في قيمة المخزون والتي تنشأ عن تغيرات أسعار السوق يجـــب أن يتم أخذها بعين الاعتبار، وإذا كانت هذه الخسائر أكبر من القيمة المقدرة لها، فـــلا يمكننا عندها تغطيتها بصورة كاملة قبل نهاية الفترة المالية التي ظهرت فيها، لذلـــك لابد من الإفصاح عنها في هذه الحالة ضمن نتائج عمليات التشغيل للفترة المؤقتـــة التي تنشأ فيها.

- أما بالنسبة للأرباح التي يمكن أن تنشأ في فترات تالية بسبب تغيرات أســـعار السوق أيضاً فلابد ، من الإفصاح عنها ضمن نتائج عمليات التشغيل للفـــترة المؤقتة التي ظهرت بها هذه الأرباح، بحيث تتم تغطية الخسائر الســـابقة بهـــذه الأرباح، حتى تحقيق تعادل في آثار تغيرات السوق على المدى الطويل.

د- يمكن للشركة استخدام التكاليف المعيارية في عملية تحديد قيمة المخزون مـــن أجل إعداد التقارير المالية المؤقتة، مع ضرورة الإفصاح عن الانحرافات الناشئة، وعن أسعار الشراء غير المتوقعة، والتغيرات المفاجئة في الكميات والقيم ضمـــن نتـــائج عمليات التشغيل للفترة المؤقتة التي نشأت بها هذه التغيرات.

- وهكذا فإن الانحرافات والتغيرات السابقة التي تكون أكثر من المتوقع ولا يمكن تغطيتها قبل نهاية السنة المالية، لابد من تأجيل معالجتها إلى فترة مؤقتة.

وعموماً، بالنسبة للتكاليف المعيارية، لا تختلف الإجراءات المستخدمة في نهاية السنة المالية لمعالجة مثل هذه التغيرات، عن تلك الإجراءات المطبقة في إعداد التقارير المالية المؤقتة.

*إن الإجراءات الاستثنائية الأربعة السابقة هي إجراءات مقبولة ومتحققة في عملية إعداد التقارير المالية المؤقتة، إلا أنها ليست مبادئ محاسبية مقبولة عموماً أي أنها لا تندرج ضمن مجموعة الـ GAAP، وبالتالي فإن استخدامها في هذا المجال قد يؤدي إلى نشوء انحرافات جوهرية في قيمة الدخل الصافي.

٧-اندماج الأعمال:

-تذكر الـ GAAP بأن البضاعة التي تتم حيازتها في ظل اندماج وتوحيد الأعمال، يتم تقويمها كما يلي.

آ-المواد الأولية: يتم تقويمها بتكلفة الاستبدال الحالية.

ب-البضاعة الجاهزة: يتم تقويمها بصافي القيمة القابلة للتحقق مطروحاً منها تكاليف البيع والأرباح المحققة منها.

جـ-البضاعة تحت الصنع: يتم تقويمها بصافي القيمة القابلة للتحقق مطروحاً منها تكاليف إتمام عملية البيع والأرباح المحققة من إتمام هذه العملية.

٨-التعاقد مع الزبائن:

في حال وجود عقد بين الشركة وأحد الزبائن حول نوع وكمية معينة من البضاعة، لابد عندها من تقييم هذه البضاعة بالطريقة المناسبة التي تعكس كل خسارة محتملة في قيمة هذه البضاعة.

٩-البحث والتطوير:

جاء في الــ GAAP أيضاً حول البضاعة والموارد المستخدمة في أنشـــطة البحث والتطوير، حيث يتم اعتبار مثل هذه البضاعة كمصاريف أو نفقات عادية:

- وبالتالي فإن كل ما تستهلكه عمليات البحث والتطوير من بضاعة أو مـــوارد مختلفة، يتم تحميل قيمته على المصاريف، مهما كان المصدر الذي حصلت منـــه الشركة على هذه البضاعة والموارد.
- أيضاً تعتبر البضائع التي يتم إنتاجها من عمليات البحث والتطوير جـــزءاً مـــن مخزون الشركة التي تقوم بهذه العمليات.

١٠- الأرباح الداخلية في الشركات المندمجة:

إن كامل الأرباح التي تحققها الشركات المندمجة داخلياً يتم استبعادها مـــن القوائم المالية الموحدة لمجموعة هذه الشركات، والأرباح المحققـــة مـــن عمليـــات المخزون والبضاعة هي مثال على هذا النوع من الأرباح.

١١-عقود الإنشاء طويلة الأجل:

يمكننا اعتبار حساب عمليات الإنشاء تحت التنفيذ على أنـــه مخـــزون أو بضاعة، حيث يستخدم هذا الحساب في محاسبة عقود الإنشـــاء طويلـــة الأجـــل وبالطريقتين (العقود الكاملة –نسبة الإتمام).

١٢-ضرائب الدخل:

إن محاسبة البضاعة والمخزون في الظروف العادية تختلـــف عـــن محاســـبة البضاعة للأغراض المالية والضريبية، وقد تنشأ بين النوعين فروق جوهرية هامـــة، وخاصة فيما يتعلق بالضرائب المؤجلة.

١٣-التغيرات المحاسبية:

إن التغيرات المحاسبية في البضاعة والمخزون تستوجب تحديد ومحاسبة أثـــر هذه التغيرات على البضاعة، وبالتالي إعادة جدولة تقارير الفترة السابقة التي أثـــرت عليها تلك التغيرات.

١٤-مقايضة البضاعة (تبادل غير نقدي):

إن مقايضة البضائع بين الشركات دون تدخل نقدي لا تؤدي عـــادة إلى ظهور ربح أو خسارة محققة، حيث تقوم الشركة التي حصلت على بضاعـــة مـــن نوع معين بطريقة المقايضة بتسجيل هذه البضاعـــة بالقيمـــة الدفتريـــة للبضاعـــة المستبدلة.

١٥-أرباح البضاعة المتسارعة:

تزاد عادة تكاليف البضاعة المشتراة، وبالتالي أسعار بيعها بشكل متســـارع منذ حيازته، وهذا ما يسمح بظهور أرباح عالية قد تتحقق من عملية بيـــع هـــذه البضاعة، وهي أرباح غير عادية بكثير من تلك الأرباح العادية المتكررة التي تحصـــل عليها الشركة من البضاعة، وذلك بسبب الارتفاع الشديد والمتسارع في تكلفـــة استبدال البضاعة.

- خلال فترات التضخيم الشديد والمتسارع، يمكننا أن نلاحظ بأن مجمل الربـــح على البضاعة يشغل القسم الأكبر من الدخل الصـــافي، وإن اســـتخدام أســـلوب الـــLiFo في تسعير البضاعة سيؤدي إلى تغطية جزء كبير مـــن هـــذا الربـــح لأن أسلوب الـــ LiFo سوف يحقق توزان سليم بين التكلفـــة الجاريـــة للإنتـــاج أو المشتريات من جهة، والإيرادات الجارية من جهة أخرى.

الإفصاح عن البضاعة والمخزون:

-يمكننا تلخيص المتطلبات الأساسية للإفصاح عن البضاعة والمخزون في الشـــركات كمايلي:

آ-الإفصاح عن المبادئ المحاسبية المستخدمة في الشركة وطرق تطبيق هذه المبادئ.

ب-الإفصاح عن المبادئ أو الطرق المحاسبية التي تطبقها الشركة على نوع معين من الصناعات في حال وجوده.

جـ-تبويب وتصنيف عناصر البضاعة والمخزون.

الإفصاح عن الأسس والقواعد التي تستخدمها في تسعير بضائعها.

هـ-بالنسبة للشركات التي تعتمد على عدد محدد من مصادر المواد الأولية أو البضائع الجاهزة، عليها أن تفصح عن هذه الحقيقة في قوائمها المالية أو على شكل ملاحظات هامشية، وكذلك الأمر بالنسبة لتلك الشركات التي تعتمد على مصادر أجنبية في تأمين حاجتها من المواد.

وقد بين المعيار الدولي /٢/ أن تكاليف تحويل المخزون تضم التكاليف المرتبطة مباشرة بوحدات الإنتاج، مثل الأجور المباشرة، كما تشمل التحميل المنظم لتكاليف الإنتاج غير المباشر الثابتة والمتغيرة التي يتم تكبدها في تحويل الموارد الأولية إلى بضائع جاهزة، ويتم تحميل التكاليف غير المباشرة على أساس الطاقة العادية لوسائل الإنتاج.

ويبدو من العرض السابق أن المدخل المهني متمسك بالحيطة والحذر، فهو يقوم المخزون السلعي بأقل القيمتين التكلفة أو السوق، ومع أن هذا المدخل يؤدي إلى جعل القيم الدفترية لا تتفق مع القيم العادلة.

إلا أن الإدارة تبني قراراها على بدائل مختلفة لأسعار السوق والقيم الجارية لكي تكون قراراها منطقية ومنافسة،وينظر إلى مدخل الرقابة ومدخل القرارات من المنظار نفسه تقريباً.

الأسس العلمية للتفرقة بين أنواع النفقات المختلفة:

يتضح من العرض السابق، أن كل أنواع النفقات الثلاث تتصف بصفات

تميزها عن غيرها من النفقات، ولكن هذه الصفات ليست منعزلة عـــن ظـــروف المشروع في كل حالة على حدة،ومع ذلك فيمكن اقتراح أسس علنية تساعد على التفريق بين ماهو رأسمالي وما هو إيرادي من أنواع النفقات على النحو التالي (نمـو، ص ٥٥).

١- وجود علاقة بين النفقة الإيرادية والإيراد:

ينتج عن النفقة عادة الحصول على خدمات أو إيرادات، فإذا كانت هنـاك علاقة سببية مباشرة بين النفقة الإيرادية والإيراد بحيث لا يمكن الإيراد دون الإنفـاق أولاً، فنكون أمام نفقة إيرادية، بحيث ترتبط تلك النفقة وغيرهـــا مـــن النفقـــات الإيرادية بالإيرادات خلال الفترة المحاسبية المعينة.

٢-مدة الاستفادة من الخدمة:

إذا كانت الخدمة أو الخدمات التي يتم الحصول عليها من النفقة فورية أي متعلقة بالمدة المالية الحالية فهي نفقة إيرادية، في حين أنـــه إذا كـــانت الخدمـــة أو الخدمات التي نحصل عليها من النفقة طويلة الأجل يستفيد منها المشروع لعدد مـــن السنوات المستقبلة فإن النفقة رأسمالية.

٣-الأهمية النسبية:

تؤثر أهمية النفقة النسبية في كيفية عدّها إيرادية أو رأسمالية إذا كانت النفقة من الأهمية، بحيث تتعلق باستراتيجية المشروع ككل فإنها تعد رأسمالية، أما إذا قلـت أهميتها النسبية فتحتسب إيرادية.

٤-مدى تكرار النفقة:

تتصف النفقة الإيرادية بالتكرار والدورية، إذ إنها ترافق المشروع الدائـــم، كشراء المستلزمات السلعية وأجور العمال والإيجار وما إلى ذلك، بعكس النفقـــات الرأسمالية التي تحدث على فترات متباعدة.

مفهوم الإيراد :

يمثل الإيراد الجانب الإيجابي في معادلة الدخل، فعن طريق المقابلة بين مصروفات الفترة وإيراداتها يتم الحصول على الدخل الدوري، وهو من أهم المؤشرات المعتمدة في القياس المحاسبي، سواء أكان من وجهة نظر مدخل الرقابة أم مدخل القرارات أو المدخل المهني أو المدخل الإيجابي، لذا فمن الأهمية بمكان أن يكون الإيراد متعلقاً بالفترة التي يتعلق فيها القياس المحاسبي، مستبعداً الإيرادات غير المحققة، وكذلك يجب أن ترتبط الإيرادات بأنشطة المشروع المختلفة، وبينما كان القياس المحاسبي لا يميز بين أنواع الإيرادات المختلفة عندما كان الربح يقاس عن طريق مقارنة حقوق أصحاب المشروع في نهاية الفترة مع ما كان عليه الحال في بداية الفترة، فإن الانتقال إلى قياس حركة الأموال عن طريق حسابات النتائج، أتاحت الفرصة لقياس أداء وظائف المشروع من خلال حساب المتاجرة، الذي كان يمثل وظائف الشراء والتخزين والبيع وحساب التشغيل، الذي كان يمثل وظيفة الإنتاج والأرباح والخسائر الذي كان يمثل الوظيفة الإدارية والمالية.

غير أن شيوع استخدام قائمة الدخل بفعل استخدام الجرد المستمر الذي مكن الإدارة من معرفة تكلفة المبيعات المبني على استخدام محاسبة التكاليف في المنشأة الصناعية. كل ذلك جعل التقسيم الوظيفي السابق غير ذي بال.

إلا أن التقسيم الشائع للإيراد في الوقت الحاضر هو:

آ- دخل العمليات التشغيلية ويتضمن العائد من العمليات التي يزاولها المشروع بالشكل المعتاد كالمبيعات، والتي تخفض منها تكلفة المبيعات. والمصروفات الإيرادية والبيعية ذات العلاقة للوصول إلى دخل العمليات التشغيلية.

ب-الدخل من العمليات المستمرة: والذي يضيف الدخل السابق إيرادات (النفقات) التي تنطلق بالنشاط المستمر للمشروع، ويمكن تقسيمها إلى نوعين الأول

عمليات غير متكررة كالمكاسب والخسائر الرأسمالية أو العمليات غير المعتادة كالدعاوي القضائية، وما يترتب عليها من مكاسب أو خسائر، حيث تحسب هذه المرحلة ضريبة الدخل.

جـ-الدخل من المعليات المستمرة: وهي تنتج في الغالب عن اتخاذ الإدارة لقرارات تتضمن إيقاف جزء من المشروع ، وما يترتب عليه من خسائر توقف، أو إيرادات تنجم عن البيع.

د-الدخل الناتج عن العمليات الاستثنائية غير المعتادة وتمثل في الغالب الخسائر الناتجة عن الكوارث والزلازل، أو الإيرادات والتعويضات الناتجة عن مثل هذه الحوادث، أو الربح أو الخسائر الناتجة عن الإطفاء المبكر للديون.

هـ-أثر تغير المبادئ المحاسبية.

ويمكن النظر إلى الإيرادات من خلال مرحلتين:

الأولى: توليد الإيرادات أو اكتسابه وهو ما يسفر عنه النشاط الإنتاجي خلال فترة معينة على شكل سلع أو خدمات.

الثانية: تحقق الإيرادات ويتمثل في إمكانية تحويل الأصول غير النقدية إلى أصول نقدية أو شبه نقدية، وهو يمثل تدفق من القيم تدخل إلى المشروع نتيجة قياسها بنشاط معين يتمثل في خروج قيم تمثل سلفا، وخدمات أنتجها المشروع سابقا وباعها إلى الغير.

ولابد من تظافر هاتين المرحلتين للاعتراف بالإيراد،وقد أكد المعيار الدولي ١٨ على أن الاعتراف بالإيراد ينتج عن معاملات البيع أو تقديم الخدمات عندما يتحقق الشرطان التاليان:

١-نقل البائع للمشتري المخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية، وبالتالي فإن البائع لم يعد يحتفظ بأية عملية إدارية متعلقة بالبيع، ولا يحتفظ بأية سيطرة على البضاعة المبيعة وإن البضاعة نقلت بما يتناسب مع نقل الملكية.

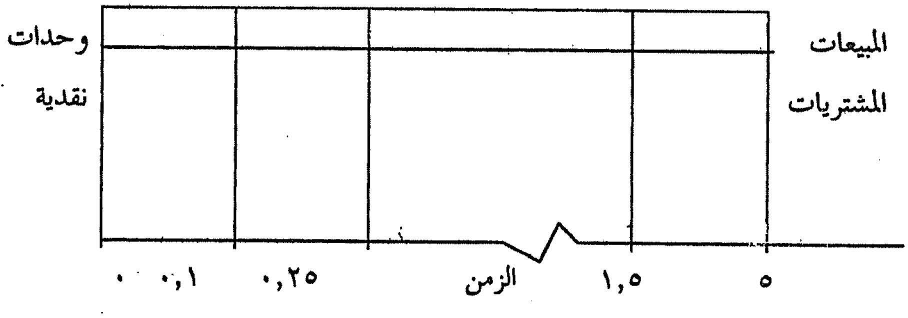
٢-لا يوجد شكوك تتعلق بعملية البيع أو تكاليفها أو احتمال رد البضاعة.

ولكن التمسك بقاعدة التحقق بموجب البيع، تجعل البيانات المحاسبية مضللة في كثير من الأحيان وتكون عرضة للهجوم من قبل المستفيدين من القوائم المالية، وبخاصة الاقتصاديين فلو فرضنا أن لدى المشروع استثمارات مالية حصل عليها بهدف البيع، بتكلفة تاريخية قدرها ١٠٠٠٠ وحدة نقدية،وأن سعرها في نهاية السنة الأولى بلغ ٢٠٠٠٠ وقد بيعت خلال العام الثاني بمبلغ ٣٠٠٠٠ فإن قاعدة تحقق الإيراد بالبيع تقتضي عدم تسجيل أي ربح في العام الأول، طالما أن المشروع قرر الاحتفاظ بحقيبته من الاستثمارات المالية لديه والتعرض ثانية لخطر تقلبات الأسعار في السوق، أما في العام الثاني فيمكن للمشروع تسجيل ٢٠٠٠٠ أرباحاً نظراً لأنه باع الاستثمارات المالية نهائياً.

ويمكن تفنيد هذا الموقف المنسجم مع الممارسة المحاسبية الجارية حتى الوقت الحاضر، عن طريق افتراض أن المشروع باع استثماراته المالية قبل نهاية العام الأول بمبلغ ٢٠٠٠٠ محققاً أرباحاً قدرها ١٠٠٠٠، إلا أنه سرعان ما عاد واشترى أوراقاً مالية مماثلة للاستثمارات المبيعة وبالمبلغ نفسه، فإن المحاسب عند ذلك سيسجل الأوراق المشتراة بمبلغ ٢٠٠٠٠، ويكون كأنه قد قبل تحقق الإيراد دون اللجوء إلى البيع محققاً ربحاً قدره ١٠٠٠٠ وما لجوؤه إلى البيع إلا لتبرير تحقيق الإيراد، أما المخاطرة الناجمة عن الاحتفاظ بتلك الاستثمارات، فإنها بلا شك تتعلق بعام مقبل وتتطابق مع تكلفة تاريخية قدرها ٢٠٠٠٠ وليس ١٠٠٠٠ فقط.

ولا شك بأن تطبيق قاعدة التحقق بالبيع في هذه الحالة سيظهر قيمة الاستثمارات في الميزانية بأقل من قيمتها العادلة، ويحرم العام الأول من أرباح قدرها ١٠٠٠٠ لصالح العام الثاني، مما يمثل إخلالاً في مفهوم استقلال الدورات المالية، وما ينجم عنه من إجراء للمقابلة بين المصروفات والإيرادات.

ولما كان خوف المحاسب من خطر تقلبات الأسعار، هو الذي يدفعه إلى رفض الاعتراف بالإيرادات إلا بعد انتهاء عملية البيع والتسليم،فيمكن القول إنه في مشروع ذي إنتاج نمطي في منتجاته ومشترياته والفجوة الزمنية بين مشترياته ومبيعاته ضئيلة، يمكن افتراض أن الربح يتحقق بشكل متناسب مع مراحل إتمام الإنتاج ، إذا كان المشروع يبيع منتجاته بأسعار محددة ثابتة لا تتغير في الفترات القصيرة.



إن المشاريع التي تتصف بهذه الصفة كالمناجم وآبار البترول والمعلبات، تفسح المجال أمام المحاسب لقبول الإيراد على أساس مستوى إتمام الإنتاج ، وليس على أساس البيع.

ويمكن قبول الاستنتاج نفسه في المشروعات ذات الظروف الاحتكارية، حيث تتصف الأسعار بالثبات النسبي، ولا يتم التغيير إلا بمدد طويلة نسبياً قد تصل إلى عام كامل.

ومما لاشك فيه أن قبول تحقق الإيراد على أساس الإنتاج،وليس على أساس البيع إنما ينسجم مع الفكر الاقتصادي، ويخفف من حجم الهوة بين المحاسبين والاقتصاديين.

إن خوف المحاسب من عدم سداد جميع الأقساط في مواعيدها، وعده فوائد التأخير مرتبطة أساساً بمرور الزمن، تجعله يرفض قاعدة تحقق الإيرادات بمجرد إتمام البيع أو التسليم في البيع التأجيري أو البيع بالتقسيط، بل يذهب إلى عدم الاعتراف بأرباح المبيعات التأييري إلا بالقدر المدفوع منها نقداً. وأن مسايرة التطبيق العملي لهذا الاتجاه، يقدم دليلاً آخر على مدى التناقض الذي تنطوي عليه قاعدة تحقق الإيراد بالبيع التي يسير عليها الفكر المحاسبي التقليدي.

وإن اعتماد المحاسب على مبدأ الحيطة والحذر يجعله يأخذ بالأساس النقدي المشار إليه، إزاء الخصم المسموح به، أو مبالغ التعويضات المستحقة للمنشأة تجاه منازعات قانونية مع الغير.

ويخرج المحاسب على قاعدة تحقق الإيراد بالبيع بالنسبة لعقود المقاولات والإنشاءات، حيث يتبع طريقة نسبة الإنجاز.

طريقة نسبة الإنجاز :

حيث يتم تحديد الإيراد بموجبها بالرجوع إلى المرحلة المنجزة من نشاط العقد في نهاية الفترة المحاسبية ، وتقاس المرحلة لتحديد قيمة الإيرادات المعترف بها بعدة طرائق منها احتساب نسبة التكاليف لتاريخه إلى قيمة التكاليف الكلية المقدرة للعقد، أو إجراء مسح لقياس العمل المنجز والانتهاء من جزء فعلي من أعمال العقد أو بمزج من عدة طرائق، ويكون بهذه الطريقة قد أخذ بالمفهوم الاقتصادي في تحقيق الإيراد بالإنتاج.

وقد اشترطت المعايير الدولية المحاسبية عدم استعمال طريقة نسبة الإنجاز،إلا إذا كانت هناك إمكانات لتقدير النتيجة النهائية للمشروع بشكل سليم، وتتوقف سلامة تلك التقديرات على توافر ما يلي:

آ-تقدير إجمالي إيرادات العقد بشكل سليم.

ب-إمكانية تقدير العمل المنجز من المشروع، وتقدير التكلفة لغاية إنهاء المشروع.

جـ-سهولة التمييز بين التكلفة العائدة لكل مشروع.

إلا أن بعض المحاسبين المؤيدين لمبدأ الحيطة والحذر يؤيد طريقة العقد المنجز التي تعتمد على الإنجاز الكلي أو شبه الكلي للعقد، مما يؤدي إلى عدم تعبير الأرباح المعلنة عن الإنجاز الفعلي للمشروع، فعند الانتهاء من عدة عقود في فترة واحدة دون أن يحتسب إنجازها في الفترة السابقة تكون أرباح الفترة الأخيرة تتضمن أرباح السنوات السابقة.

أما في مجال النفط فهناك آراء تشير إلى ضرورة الاعتراف بالإيراد عند الاكتشاف RRS دون الانتظار إلى البيع أو الإنتاج.

إذ إن الاكتفاء برسملة تكاليف الاستكشاف الفعلية وإجراء النفاذ على أساسها جعل الكثير من المحللين الماليين يرفضون التكلفة التاريخية، سواء أكان يعتمد على طريقة المجهودات الناجحة أم على التكاليف الكلية، وذلك لأسباب أهمها:

آ-إن التكلفة التاريخية فشلت في تقديم معلومات كافية عن المركز المالي،ونتائج العمليات بالنسبة لمنتجي النفط والغاز بصورة خاصة.

ب-مما يستتبع عرض معلومات إضافية خارج القوائم المالية المنشورة.

ولذا فقد أصدرت لجنة بورصة الأوراق المالية في عام ١٩٧٨ م الدراسة رقم (٣٥٣) ASR نادت فيها بإمكان تطبيق طريقة الاعتراف بالاحتياطي،

كإيرادات تؤثر في قائمة المركز المالي ونتائج العمليات، وتعتمد هذه الطريقة على الأسس التالية:

آ-تقدير موعد الإنتاج المستقبلي للاحتياطي المؤكد، ويعتمد هذا التقدير على الظروف الاقتصادية القائمة في تاريخ القوائم المالية.

ب- تقدير الإيرادات المتوقعة عن طريق استخدام التقديرات الواردة في (آ) بعد معالجتها على أساس الأسعار الجارية للنفط والغاز، وتعديلها فقط بالنسبة للعقود الثابتة.

جـ-تقدير الإيرادات الصافية المتوقعة عن طريق طرح تكاليف التطوير والإنتاج للاحتياطيات المؤكدة من النتيجة التي تم التوصل إليها في (ب)، على أساس مستوى الأسعار الجاري في تاريخ القوائم المالية.

د-تحديد القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية الصافية عن طريق خصم التقدير الوارد في (جـ) بمعدل ١٠%.

وقبل أن تطلب لجنة البورصة تطبيق هذه الطريقة أعطت مهلة لإبداء الرأي فيها من قبل الأطراف ذات العلاقة، وأصدرت اللجنة نتيجة لذلك الدراسة رقم (٢٦٩) ARS تبين أن الاعتراف بالاحتياطي من شأنه أن يقدم مقياساً أفضل عن مدى نجاح المشروع في نشاطه الاستكشافي، بالمقارنة مع القياس الذي يعتمد على التكلفة التاريخية، إلا أن انتقادات عديدة وجهت إلى هذه الطريقة المقترحة أهمها:

آ-إن الاعتراف بالاحتياطي RRS يتجاهل المخاطر القائمة حتى تبدأ مرحلة الحصول على الإيرادات.

ب-لا يمكن الثقة بقياس كمية الاحتياطات من النفط والغاز بطريقة تدعو للاطمئنان إلى سلامة قياس تلك الاحتياطات.

جـ-إن الاعتماد على المتغيرات الاقتصادية الجارية عند تقرير قيمة الاحتياطيات، قد يكون محدود الفائدة عند محاولة قياس التدفقات النقدية لتلك الاحتياطيات أو تقويمها.

د-في حالة الشركات التي لديها تكامل رأسي لا تستقيم الأمور إذا كان نموذج القياس التاريخي مطبقاً على بعض جوانب النشاط، في حين يجري تطبيق طريقة الاعتراف بالاحتياطي على الجوانب الأخرى المتعلقة بالنفط والغاز.

وقد أدت هذه الانتقادات إلى إصدار لجنة البورصة الدراسة رقم (٢٨٩) لعام ١٩٨١ م تضمن:

آ- أن طريقة الاعتراف بالاحتياطي تفتقر إلى عنصر درجة التأكد التي تسمح باستخدامها كطريقة محاسبية أساسية.

ب-أن استخدام هذه الطريقة يواجه صعوبات فنية في تقدير الاحتياطيات خلال الفترة المالية.

ولذلك فقد طلبت اللجنة في عام ١٩٨٢م الاكتفاء بالإفصاح الإضافي عن الاحتياطيات المبرهنة بشكل مستقل، عن القوائم المعدة على أساس تاريخي.

الأدوات المالية:

هي عقود تحدث أصولاً مالية لمشروعات والتزامات مالية أو أدوات ملكية لمشروعات أخرى.

الأصل المالي هو نقدية، أو حق تعاقدي لاستلام نقدية أو أصول مالية أخرى، أو أداة حقوق ملكية من مشروع آخر.

أما الالتزام المالي فهو مطلب يكون عبارة عن التزام تعاقدي لغرض تسليم نقدية أو أصل مالي آخر لمشروع آخر ، كما أن أداة حقوق الملكية هي أي عقد يبين الحصة المتبقية في أصول المشروع بعد خصم جميع التزاماته.

وتشمل الأدوات المالية كلاً من الأدوات الرئيسة، مثـل الذمـم المدينـة والذمم الدائنة والمستقبلية، ومبادلات سعر الفائدة ومبادلات العملة، أما المصروفات المدفوعة مقدماً والتي تمثل منافع مستقبلية على شكل أصول أو خدمات فلا تمثـل أدوات مالية، وكذلك الإيرادات المؤجلة، أو ضرائب الدخل، وكذلـك الحقـوق والالتزامات التعاقدية التي لا تتعلق بتحويل أصل مالي.

ذكر المعيار الدولي ٣٢ أن الفوائد وأرباح الأسهم والخسائر والمكاسـب المتعلقة بأداة مالية أو جزء منها يتم تصنيفها في قائمة الدخل كمصروف أو إيـراد حسب الحال، أما التوزيعات لحاملي الأدوات المالية المصنفة ملكية فتسجل علـى حقوق الملكية مباشرة.

وقد بين المعيار الدولي ٣٩ أن على المشـروع أن يعـترف بـالأصول أو الالتزامات المالية في ميزانيته العمومية، عندما يصبح طرفاً في الأحكـام التعاقديـة للأداء. ويلغي الاعتراف بالأصل المالي عندما يفقد المشروع السيطرة على الحقـوق التعاقدية التي تشمل الأصل المعني.

وتقاس الأدوات المالية مبدئياً بالقيمة العادلة للمقابل المعطـى أو المسـتلم مقابل هذه الأدوات، ويتم إدخال تكاليف العملية في القياس المبدئـي للأصـول والالتزامات. ويمكن التوصل إلى القيمة العادلة بالرجوع إلى أسعار السوق لعمليات مماثلة أو حساب صافي التدفقات النقدية باستخدام أسعار الفائدة السائدة.

أما بعد تاريخ الحيازة فيصنف المعيار الدولي ٣٩ الأدوات المالية إلى الفئات الأربع التالية:

آ–القروض والذمم التي أوجدها المشروع، ولم يحتفظ بها لغرض المتاجرة.

ب–الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق.

جـ–الأصول المالية المتاحة للبيع.

د-الأصول المالية المحتفظ بها بهدف المتاجرة.

حيث تقاس الأصول المالية المتاحة للبيع أو التي تم شراؤها بغرض المتاجرة بقيمتها العادلة بدون خصم تكاليف العملية التي قد تتحملها عند البيع فيما عدا بنود التحوط Hedging Items.

أما الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق،فتقدم بسعر التكلفة مع خصمها على أساس سعر الفائدة ساري المفعول، إن الأصول المالية التي ليس لها استحقاق ثابت ولا يحتفظ بها للمتاجرة أو لا تكون متاحة للبيع ، فتقوم بثمن التكلفة مع أخذ انخفاض قيمتها العادلة عن ثمن تكلفتها بالاعتبار.

فإذا حصل المشروع على أصل مالي مقابل ١٠٠ بالإضافة إلى عمولة شراء مقدارها (٢)، فيتم تسجيل الأصل مبدئياً بمبلغ ١٠٢ فإذا بقي الأصل محافظاً على سعره الأصلي ١٠٠، وإذا تم بيعه بدفع عمولة مقدارها ٣ عندها يقوم الأصل بـ ١٠٠ دون أخذ العمولة الممكنة على البيع بالاعتبار، على أن يتم الاعتراف بمبلغ خسارة تحمل للفترة.

أما القروض والذمم المدينة التي يحدثها المشروع لغرض المتاجرة فتقاس بالتكلفة المغطاة.

وخلاصة القول : إن القاعدة العامة التي سار عليها التطبيق العملي في المحاسبة هي رفض الاعتراف بالإيرادات عند التسليم أو البيع النقدي أو شبه النقدي، وذلك انسجاماً مع مبدأ الحيطة والحذر، إلا أن هذه القاعدة تشكل مثار نقد على المحاسبة، نظراً لعدم انسجامها مع حقائق الحياة الاقتصادية، مما يشكل دليلاً آخر على بطلانها أن المحاسبين أنفسهم يخرجون عنها حين تقتضي الضرورات العملية منهم ذلك، أو يلاحظون أن تطبيقها يتنافى مع مبدأ الحيطة والحذر.

الخصم النقدي والمسموحات :

قد لا يقل السعر الذي يدفعه العميل، عن سعر البيع الآجل المقرر من قبل المنشأة، وقد يدفعه نتيجة للخصم النقدي، أي مقابل الحصول على الثمن نقداً، وقد يقل نتيجة للمسموحات التي يسمح بها البائع للمشتري.

ويمنح الخصم عادة:

١-مقابل حصول البائع على الثمن نقداً، مما يمكنه من استثمار حصيلة البيع في المشروع.

٢-مقابل عمولات التحصيل ومصروفات التحصيل.

٣-تأمين إعسار العملاء وإفلاسهم.

وقد يتنازل البائع إلى المشتري عن جزء من ثمن البيع كمسموحات للمشتري، ويرى بعض المحاسبين أن الخصم النقدي المسموح به والسموحات بمثابة نفقة من بين عناصر النفقات، إلا أن الرأي السليم يقتضي عد كل منها تخفيضاً في الإيرادات الناتجة عن المبيعات، أي عد كل منهما بمثابة تعديل في ثمن البيع، وهي تخفيض لقيمة المشتريات من وجهة نظر المشتري في الوقت نفسه، بحيث تعد التكلفة الحقيقية هي صافي القيمة النقدية للمشتريات،إذ إن الربح لا يتحقق بالشراء إذ إن الشراء إنما هو عملية سابقة على عملية البيع، ولا تؤدي إلى تحقيق الربح (ضيف ص ١٢١).

إلا أن تنزيل الخصم أو المسموحات بجانب النفقات، يبرره التطبيق العملي، إذا تم تسجيل المبيعات وترحيلها، ثم منح المشتري خصما نقديا أو مسموحات فيما بعد مما يضطر المحاسب إلى تسجيل الخصم على أنه نفقة دون اقتطاعه من الإيراد.

ومن المشاكل المثارة في هذا المجال إطفاء الدين، ويقصد باستبدال الدين أو ترقينه من الدفاتر قبل أو بعد تاريخ الاستحقاق، وقد يتولد عن ذلك ربح أو خسارة تمثل الفرق بين إجمالي تكلفة الاستبدال بالنسبة للمدين والقيمة الصافية للدين في دفاتر المدين بتاريخ الإطفاء، وقد عالجت APB ٢٦ عن طريق اعتبار الفرق الناتج عن الإطفاء المبكر للدين ضمن الدخل الصافي لفترة الإطفاء، إلا أن FAS٤ قررت عرض الأرباح والخسائر الناتجة عن عملية الإطفاء كبنود استثنائية في قائمة الدخل، وقد حدد SFAS ٧٦ معايير اعتبار الدين مطفأً وهي:

آ-الوفاء بالدين.

ب-إبراء ذمة المدين من قبل الدائن.

جـ- الإعفاء عن طريق المفاوضات. إلا أن FAS ١٢٥ ألغت التفاوض.

الأحداث التمويلية:

وتهدف الأحداث التمويلية إلى الحصول على الأموال اللازمة لأوجه نشاط المشروع المختلفة، وتشكل الأحداث المالية الخلفية الاقتصادية التي يبني عليها المشروع الجديد أو يتوسع المشروع القائم من خلالها، ويعتمد النشاط التمويلي في المشروع على مصدرين أساسيين من مصادر الأموال:

المصدر الأول : هو الأموال المقدمة من أصحاب المشروع، ويتم ذلك عن طريق:

١-دفع أموال جديدة في المشروع.

٢-احتجاز الأرباح والامتناع عن توزيعها على أصحاب المشروع، أي التضحية باستثمارها في مشروعات بديلة من قبل أصحاب المشروع.

المصدر الثاني: الحصول على أموال من الغير تتمثل في صورة قروض طويلة الأجل (سندات)، أو قروض قصيرة الأجل (بنوك دائنة)، أو صورة ديون للموردين الذي يتعاملون مع المشروع لأجل، أو كمبيالات أو سندات مستحقة للغير.

وأن تبني المصدر الثاني يشير إلى أن جميع عمليات المشروع الإيرادية قـــد تؤثر في التمويل.

كما أن النفقات أيضاً تحدث أثراً معاكساً في التمويـــل، وبالتـــالي فـــإن النفقات والإيرادات تؤثر بدورها في الموقف التمويلي في المشروع، سواء أكان عـــن طريق زيادة المطاليب أم الأصول أم إنقاصها، أي التأثير في التمويل سلباً أو إيجاباً.

وتختلف وجهات النظر حول المعالجة المحاسبية لتكاليف التمويل، والمقصـود بتكاليف التمويل التكاليف والفوائد التي تتحملها المنشأة نتيجة اقـــتراض الأمـــوال كجزء من العملية التمويلية.

ويرى بعضهم أن هذه التكاليف تشكل جزءاً من تكاليف الأصل الـــذي اقترنت هذه التكاليف به بشكل مباشر أو غير مباشر، ويرى آخـــرون أن هـــذه التكاليف إيرادية تحمل على حساب الأرباح والخسائر.

وينطلق أصحاب الرأي الأول (مؤيدو رسملة تكاليف التمويل) من الحجـــج التالية:

آ-لا تختلف تكاليف تمويل شراء أصل في جوهرها عن التكاليف الأخرى التي يتـــم رسملتها عادة.

ب-إن عدم رسملة تكاليف تمويل الأصل سيؤدي إلى تخفيض الدخـــل، وبالتـــالي تخفيض الأرباح لأن التخفيض مرتبط بعملية اقتناء الأصل.

جـ-رسملة تكاليف التمويل لشراء الأصول تساعد على المقارنة بـــين تكـــاليف الأصول التي تم دفع قيمتها على دفعات خلال الإنشاء، وبين تكاليف تلك الـــتي تم دفع قيمتها عند اكتمال إنشائها.

وينطلق أصحاب الرأي الثاني من النقاط التالية:

آ-تم دفع تكاليف التمويل من أجل دعم جميع أنشطة المنشأة، وبالتالي فإن ربطها بأصل محدد هو غير منطقي.

ب-إن رسملة تكاليف التمويل ينتج عنها وجود قيم مختلفة ومسجلة للنوع نفسه من الأصول.

جـ- إن معالجة تكاليف التمويل في قائمة الدخل يساعد على توفير البيانات المالية القابلة للمقارنة بين الفترات.

وقد ترك المعيار الدولي رقم (٢٣) رسملة تكاليف الاقتراض الحرية لإدارة المنشآت في رسملة تكاليف التمويل أو عدم الرسملة، بشرط الاستمرار في تطبيق السياسة نفسها باستمرار، كما أنه نص على وجوب الإفصاح عن قيمة تكاليف الاقتراض التي تم رسملتها خلال الفترة المحاسبية.

وقد ذهبت هيئة المعايير المحاسبة المالية في أمريكا في بيانها رقم ٩٥ إلى اعتبار نفقات الفائدة عبئاً على دخل العمليات العادية، ونحن نميل إلى هذا الرأي في الوقت الحاضر، طالما استبعدت فوائد الأموال المدفوعة من ملاك المشروع من أن ترسمل وتسجل على الأصول الثابتة أو المخزون السلعي، أو تحمل على التكاليف الأخرى، وذلك انسجاماً مع جعل البيانات المحاسبية قابلة للمقارنة بين المنشآت والدورات المختلفة.

تمرينات

١-ناقش قياس المسؤولية الاجتماعية من وجهة نظر المحاسبين والاقتصاديين.

٢-هل تعد الموارد البشرية أصول؟

٣-هل تعد نفقات التدريب إيرادية أو رأسمالية أو إيرادية مؤجلة؟ ناقش.

٤-أوفدت الشركة أحد موظفيها للتدريب في الخارج وصرفت عليه مبلغ ٥٠٠٠٠

آ-اذكر شروط اعتبار هذه النفقة رأسمالية.

ب-ما موقف المعايير الدولية.

٥-قارن بين النفقة والمصروف والتكلفة والخسارة.

٦-تعاقد أحد المقاولين مع البلدية لتعبيد شارع يتوقع أن يستغرق تنفيذه ٣ سنوات بقيمة ١٢ مليون، وقد صرف المقاول لغاية نهاية السنة الأولى ٣ مليون ، وقدرت التكاليف المتبقية للإنجاز ٦ مليون.

المطلوب حساب أرباح المقاول في السنة الأولى بحسب المعيار الدولي ١١، علماً بأن نسبة الإنجاز في السنة الأولى ٣٠% من أصل المشروع.

الفصل السادس

مفهوم الإفصاح

يهدف هذا الفصل إلى :

١- عرض تطور مفهوم الإفصاح

٢- علاقة الإفصاح بمداخل بناء نظرية المحاسبة

٣-الفئات المختلفة المستفيدة من الإفصاح

٤- قائمة المركز المالي

٥- قائمة الدخل

٦- قائمة تغيرات حقوق الملكية.

٧-قائمة التدفقات النقدية.

المقدمة:

كان الإفصاح وليد الانفصال بين الملكية والإدارة، هذا الانفصال الذي أوجد بعداً بين المساهمين الذين يمتلكون المشروع، وبين الأرقام المحاسبية التي تمثل مركز المشروع المالي، ونتائج أعماله خلال فترة معينة، لذا كان لابد من تصوير ميزانية المشروع في البداية وطباعتها ونشرها لإتاحة الفرصة لهؤلاء المساهمين للاطلاع على المركز المالي، ونتائج أعمال المشروع من ربح أوخسارة كانت تظهر من خلال تثبيت حقوق الملكية أو رأسمال الأسهم وبيان الزيادة أو النقص التي حدثت خلال العام، وما لبثت أزمة الكساد التي حلت بالنظام الاقتصادي في الثلاثينيات من القرن الماضي وما رافقها من حملات إعلامية تناولت مسألة الإفصاح أن نشأت المطالبة بعرض حركة أموال المشروع ونشاطه خلال العام عن طريق عرض مشترياته ومبيعاته ومصروفاته المختلفة، مما يظهر المقدرة الكسبية للمشروع وقدرته على تحقيق الأرباح، مما يمكنه من توزيع الأرباح المساهمين، وتأمين التدفقات النقدية اللازمة لتسديد الديون للمقرضين والبنوك وغيرهم من الدائنين، وقد عبرت حسابات النتائج عن هذه الحركة من خلال حساب التشغيل الذي كان يعبر عن نشاط الإنتاج، ويقيّم أداء وظيفة الإنتاج وحساب المتاجرة الذي كان يقيّم أداء وظيفة المتاجرة المتمثل بالشراء والبيع وحساب الأرباح والخسائر الذي كان يقيّم أداء وظيفتي الإدارة والتمويل.

لكن تطور محاسبة التكاليف والاعتماد على نظام الجرد المستمر للمخزون السلعي بدلاً من نظام الجرد الدوري أدى إلى التحديد المستمر لتكلفة المبيعات وفتح حساب مستقل لها، مما جعل قائمة الدخل تحل محل الحسابات الختامية الثلاثة (تشغيل، متاجرة، أرباح وخسائر)، وقد مكنت قائمة الدخل إدارة المشروع من اتخاذ قرارات بمرونة أكبر وأعطت المجتمع المالي فكرة أكثر بساطة عن نشاط

المشروع ومركزه المالي، وقد أدت حركة الإفلاسات التي رافقت الركود الاقتصادي في العقود الأخيرة من القرن الماضي إلى التركيز على التدفقات المالية والنقدية ومعرفة حركة التدفقات النقدية دون الاكتفاء بالتدفقات السلعية أو المالية الأخرى، مما تمخض عن طلب الإفصاح عن قائمة التغيرات في الوضع المالي التي تحولت إلى قائمة التغيرات في المركز المالي، ثم إلى قائمة التدفقات النقدية.

أولاً : الإفصاح في ظل المدخل المهني :

إن تتبع تاريخ الإفصاح يشير إلى أن المدخل المهني أو المعياري هو الذي عمل على صياغته، كما هو في الوقت الحاضر، هذا المدخل الذي تمثل في إصرار المنظمات المهنية وأهمها AICPA على إلزام إدارة الشركة في اتباع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، والمحافظة على حرية الإدارة في المناورة تحت مظلة هذه المبادئ، على أن تفصح الإدارة عن وضع المشروع الاقتصادي من خلال القوائم المالية الثلاث المشار إليها، وما يرتبط بها من قوائم مرحلية وملاحظات وتفسيرات تلعب دوراً في حماية المساهم العادي من التضليل.

هذا المساهم الذي يرغب في الاطمئنان على سلامة أمواله وقدرة المشروع على توليد الربح، بالإضافة إلى توفر نقدية كافية لتوزيع جزء من الربح المتحقق. هذه الأهداف التي تحقق مطالب المقرضين إلى حد ما، حيث يخشى المقرضون من بنوك وحملة سندات من إفلاس المشروع وعدم توفر سيولة كافية لتسديد الديون، إذ إن إفلاس المشروع يهدد مصالح الدائنين الحاليين والمحتملين أكثر من المساهمين الذين قد يلجؤون إلى أخذ القروض للمحافظة المؤقتة على استمرار المشروع ودرء الإفلاس عنه والمحافظة على أسعار أسهمهم بأقل ما يمكن من الانخفاض للعمل على بيعها والتخلص منها قبل فوات الأوان.

وبالرغم من أننا بينا أن افتراض كفاءة السوق المالي يفترض مستثمراً مطلعاً على الواقع من مصادر محاسبية ومالية مختلفة، مما يجعله يكشف التضليل، إلا أن حوادث كثيرة تشير إلى نجاح الإدارة في تضليل المجتمع المالي مؤقتاً.

غير أن الخوف من التضليل واتخاذ قرارات خاطئة، وتراكم رؤوس الأموال في خزائن المصارف دون وجود من يستلف هذه الأموال، ودفع فوائد مقابل ذلك أدى إلى تحول المصارف إلى مستثمرين، وليس مقرضين فحسب، وإن التقدم الذي حققته إدارات البنوك في مجال الاستثمار والاستعلام المصرفي، جعل هذه الإدارات لا تكتفي بالقوائم المنشورة التي تستهدف المستثمر العادي من مساهم أو حامل لسند إلى معلومات أكثر تفصيلاً من تلك المقدمة في القوائم المنشورة، وقد يكون بعضها مالياً، والآخر غير مالي، وقد أشارت دراسات كثيرة جرت مؤخراً إلى تزايد استخدام القياس غير المالي كجودة المنتجات وإرضاء العملاء، وقد ساعد استخدام هذا القياس على تحسين التنبؤ بالأداء المالي للمشروع على المدى الطويل (Banker. et al PP. 65-92)، وقد دلت الدراسات التجريبية على أهمية الإفصاح عن مخاطر تذبذب إيرادات المصارف،مما حدا بلجنة بازل لطلب الإفصاح عنه نظراً لما له من دور تنبؤي في وضع المصارف في المستقبل (AYERS. et al PP.911-933).

و لم يقتصر تراكم رأس المال على المصارف فحسب، بل نشأت هيئات أخرى لديها رؤوس الأموال الوفيرة كهيئات التأمين، وصناديق المعاشات وصناديق التأمينات الاجتماعية، وهيئات الأوقاف، وأخذت هذه الهيئات تعمل تدريجياً على استثمار أموالها في الشركات والاحتكارات الصناعية عوضاً عن الاكتفاء بالاستثمارات ذات الفوائد الثابتة كالقروض الحكومية أو شراء العقارات والأراضي، وأن توافر الأموال في مثل هذه الهيئات الاستثمارية، وتراكم الأرباح

لديها جعل منها طاقة استثمارية متنامية القوة، يتزايد أثرها في بورصة الأوراق المالية يوماً بعد يوم.

وتأسيساً على ذلك، فإن إدارات متخصصة وعملاقة، قد شغلت المركز القيادي في مشروعات تضم رؤوس أموال ضخمة، وقد انفصلت تلك الإدارات عن المستثمر العادي، لتتخذ القرارات المتعلقة باستثماراتها بنفسها، وبوصفها ممثلة للمشروع ككل، ونشأت أماكن -مقرات مالية أخرى أخذت تتخصص بالاستثمار مباشرة، كالمصارف وهيئات التأمين وصناديق التأمين وهيئات الأوقاف، وأخذ يقوم على إدارات هذه المشروعات الاستثمارية أيضاً إدارات متخصصة لا يمكن مقارنتها بالمستثمر العادي، (القاضي، نظرية الرقابة، ص١٠٤).

و لم تكتف تلك الإدارات بالاعتماد على نفسها، بل أخذت تستعين بغيرها من الاختصاصيين، ومن أبرز هؤلاء الاختصاصيين في القرارات الاستثمارية، المحللون الماليون الذين نشؤوا كتلبية لحاجة تلك الهيئات الاستثمارية الضخمة ، وسرعان ما شكلوا تنظيماً فدرالياً خاصاً بهم في الولايات المتحدة، ووضعوا معايير لمهنتهم، وأصدروا مجلة خاصة بهم تحت اسم مجلة المحللين الماليين منذ عام ١٩٤٥م تصدر شهرياً وتلعب دوراً مهماً في تنمية الوعي الاستثماري لدى أعضائها، كما تشكل أداة ضغط على إدارة المشروعات لتوسيع الإفصاح الذي تقدمه، بحيث يتمكن هؤلاء المحللون الماليون من إبداء آرائهم في القرارات الاستثمارية وتقديمها إلى الهيئات الاستثمارية (Douglas H,Bolemore P.30).

وبالإضافة إلى المحللين الماليين فقد نشأت في الولايات المتحدة خدمات استثمارية أخرى يتمكن المساهم العادي من الحصول عليها، وذلك عن طريق مستشاري الاستثمارات أو مرشدي الاستثمارات، الذين يعتمدون على المحللين

الماليين أو على خبرتهم الشخصية أحياناً، بإسداء النصح إلى المستثمرين العـــاديين، وتمكينهم من اتخاذ القرارات الرشيدة، عوضاً عن تعرضهم للمساهمة في المشروعات الفاشلة نتيجة ضعف خبرتهم.

وتأسيساً على ذلك، يمكن القول، إن دور المســـاهم العــادي في اتخـــاذ القرارات الاستثمارية يضمحل في الوقت الحاضر، ليحل محله مجتمعـــاً ماليـــاً مـــن متخذي القرارات يحتل فيه المحللون الماليون ومستشارو الاستثمار المكان الأول، ممـــا يجعل مفهوم المستثمر العادي المقرر من قبل AICPA غير كافٍ للوفـــاء بحاجـــة المجتمع المالي (Abraham, J, Briloff, P.1)، وإن هذا الاستنتاج دفع كثـــيراً مـــن كتاب المحاسبة لنقد المفهوم التقليدي الذي يتلخص في افتراض مستثمر يعتمد علـــى قائمة للدخل وقائمة للمركز المالي، والمطالبة بتوسيع مفـــهوم الإفصـــاح ليشـــمل معلومات أوسع مدى من تلك القوائم التقليدية.

فمن حيث الشكل لم يعد التعبير الرقمي الوارد في التقارير المحاسبية كافيـــاً، بل صارت الحاجة تدعو إلى عرض وسائل أخرى أكثر وضوحاً، كتعزيز البيانـــات المقدمة في التقرير، بحيث تعجل في فهم القارئ، وتعطيه صورة دقيقة عن أوضـــاع المشروع، وذلك كالخرائط والصور، والرسوم، بحيث تعرض المظاهر جميعها الممكنة لأنشطة المشروع المتداخلة، وبالصورة التي تكون أقـــرب إلى مفـــهوم مســـتخدم المعلومات.

وفي ظل عالم الأعمال المعاصر، تبدو تقارير الشـــركات ذات الأســـاس الورقي المعروف أقل فائدة (Kereto, p36-65) وإن العدد المتزايد للأشخاص الذيـن يستخدمون الإنترنت استخداماً دائماً يجعل باستطاعة الشركات تبني اســـتراتيجيات إعلامية تؤدي إلى قراءة المعلومات الخاصة بها، وبالتفصيل المرغـــوب مـــن قبـــل

الجمهور (Kaplan, p8-9)، مما يـــؤدي إلى تحســـين علاقاتهـــا مـــع المســـاهمين، والمستهلكين والعاملين.

وإن دراسة حاجة المحللين الماليين أكدت ضرورة تطوير مضمون المعلومات بشكل يفي بحاجاتهم المتنامية يوماً بعد يوم، ولا يقف عند حدود القوائـــم الماليـــة التقليدية، فإن المركز المالي الذي تقدمه الميزانية مثلاً لم يعد كافيـــاً بنظـــر هـــؤلاء المختصين، بل صارت الحاجة تدعو إلى عرض حركة عناصر هذا المركز عن طريـــق قوائم التدفقات المالية والنقدية وعدم الاكتفاء بعرضه ســـاكناً في لحظـــة معينـــة (Davidson, s,p,5) حتى أن لجنة بورصة الأوراق المالية SEC قد تبنـــت في عـــام ١٩٧٠م قائمة الموارد والاستخدامات المالية، كما أن هيئة المبادئ المحاســـبية قـــد أصدرت الرأي رقم ٣ عام ١٩٦٨م بخصوص قائمة الموارد والاستخدامات الماليـــة، والرأي رقم ١٩ عام ١٩٧١م بخصوص الإفصاح عن التغيرات في المركـــز المـــالي، كما أصدرت هيئة معايير المحاسبة المالية المعيار رقم ٩٥ في تشرين الثاني من عـــام ١٩٨٧م والذي يتطلب إعداد قائمة التدفقات النقدية لتكون إحدى القوائم الماليـــة الأساسية التي تعدها وتنشرها الوحدات الاقتصادية ، ومع تطور الحياة الاقتصاديـــة أخذت الشركات المساهمة بالتوسع وغزو الأسواق من أجل السيطرة عليها،فكـــانت تلجأ إلى المنافسة وإغراق الأسواق، بحيث تخرج الشركات الصغيرة مـــن الســـوق وتسيطر الشركة الفائزة على سوق دولة بكاملها أو عدد من الـــدول، وقـــد أدى الاحتكار هذا إلى صدور تشريعات من الدولة (كما في قانون شـــيرمان وقـــانون كلايتون) تمنع فتح فروع لشركة واحدة في أكثر من ولاية واحدة داخل الولايـــات المتحدة الأمريكية، مما دفع الشركة المسيطرة (القابضة) إلى السيطرة على شـــركات أخرى عن طريق حيازة نسبة من أسهم رأسمال الشركة المستثمر فيها لا تقل عـــن ٢٠% من الأسهم المتمتعة بحق التصويت، بحيث يمكن للشركة المســـيطرة اتخـــاذ

القرارات الإدارية المهمة في شركاتها التابعة، التي تحافظ على أسمائها وشخصياتها المعنوية المستقلة، وبذلك تتحقق السيطرة دون التعرض لقوانين منع الاحتكار من جهة، ويتجلى الاستثمار الفعّال لرأسمال الشركة المسيطرة عن طريق تعطيل جزء بسيط قد لا يزيد على ٢٠% وتحقيق التوجيه والقيادة الإدارية من جهة ثانية.

وقد نتج عن هذا النوع من التنظيم مشكلات قانونية ومحاسبية، ومن هذه الأخيرة مشكلة التفكير في تصميم وإعداد قوائم مالية تعكس صورة المركز المالي العام الموحد لكل شركات المجموعة الواحدة، مجتمعة كما لو كانت وحدة محاسبية واحدة، لها شخصية مستقلة واحدة. وفي الحالات العادية، تقدم كل شركة من شركات المجموعة (الشركة المسيطرة وشركاتها التابعة) حساباتها الختامية وميزانيتها المستقلة المعدة وفقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها ووفقاً للأحكام القانونية السائدة، وذلك من أجل بيان نتيجة نشاط كل شركة ومركزها المالي بشكل مستقل، إلا أن حسابات قوائم الشركة القابضة التي تتعلق بأنشطتها الخاصة لا تفصح عن نتائج العمليات التي تمارسها الشركات التابعة، والتي تعد جزءاً مكملاً لنشاط المجموعة العام من وجهة نظر الشركة الأم، وهذا ما دعا إلى ضرورة إعداد قوائم مالية موحدة لمجموعة الشركات للإفصاح عن المركز المالي للشركة الأم وشركاتها التابعة، وذلك من أجل تغطية حاجة المعلومات لدى مساهمي الشركة الأم.

ولم تقف القوانين عند حدود القوائم المالية الموحدة التي كانت تشتمل على قائمة الدخل الموحدة وقائمة المركز المالي الموحد، بل نجدها قد ألزمت الشركات بإعداد قائمة التدفقات النقدية الموحدة أيضاً.

موقف الإدارة من توسيع الإفصاح:

كان اتجاه الإدارة في عهد المنافسة الحرة يتميز في الابتعاد عن التوسع في

نشر المعلومات حول المشروع وأنشطته الاقتصادية، حفاظاً منها على السرية التي يمتاز بها النشاط الاقتصادي في مشروعات الأعمال، ولكن نظراً لحاجة المجتمع المالي إلى المعلومات عن الشركات فقد ألزمت القوانين المالية والتجارية في بعض دول العالم إدارات الشركات بالإفصاح عن بيانات معينة عدتها الحد الأدنى للإفصاح، وأهمها تلك التي أصدرتها بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية.

إلا أن تطور الشركات المساهمة وظهور الاحتكارات الضخمة أدى إلى تضاؤل مسألة السرية في نشر المعلومات حول المشروع، وذلك لأن حجم المشروع وضخامة رأسماله وتعقيد الوسائل التكنولوجية المستخدمة في الإنتاج تحد من إمكان الاستفادة من الأسرار الصناعية، نظراً لما تقتضيه عملية الإنتاج والاستفادة من تلك الأسرار فيها من إمكانيات اقتصادية ومالية وتقنية هائلة، وإضافة إلى ذلك فإن المشاريع المتنافسة، غالباً ما تلجأ إلى التجسس على بعضها البعض في سبيل الحصول على الأسرار الفنية، وتتمكن عن طريق التجسس من الحصول على معلومات أكثر أهمية من تلك التي تقتضي الظروف الإفصاح عنها.

ويلاحظ في الآونة الأخيرة تركيز إدارات المشروعات على تطوير سياسات البيع والتوزيع لديها بالوسائل جميعها، وذلك محاولة منها لحل مشكلة تصريف الإنتاج وطبعاً يعد الإعلان هو الأداة المهمة التي تلجأ إليها الإدارة في هذا المجال، ولا يتناول الإعلان منتجات المشروع فحسب، بل أصبح يتناول المشروع بجوانبه جميعها، وذلك من أجل تحسين مركزه التنافسي في السوق وجذب أنظار المستهلكين إليه، وهذا ما يجعل مسألة التوسع في مفهوم المعلومات مطلباً من مطالب الإدارة العصرية، وهذا ما يؤدي إلى التقليل من مخاوف الإدارة من نشر المعلومات حول المشروع، لأن التوسع في الإفصاح أصبح في كثير من الحالات مطلباً حيوياً من أجل تطور المشروع.

ومن ناحية أخرى فإن دخول عصر ثورة المعلومات والتوسع في استخدام التقانات الحديثة في معالجة المعلومات إلكترونياً في كثير من المؤسسات الاقتصادية والإدارية وفي مختلف نواحي الحياة، جعل المعلومات، هي أداة اتخاذ القرارات المعقدة التي اقتضتها طبيعة التطور في العصر الراهن، وإن وقوف الإدارة ضد نشر المزيد من المعلومات يجعلها تتعارض مع طبيعة العصر.

وأكثر من ذلك فإن تعقيد مسألة الاتصال بين إدارة المشروع، والجهات المتعددة الاخرى، أجبر تلك الإدارة إلى الاعتماد على رجال العلاقات العامة الذين ظهروا بدورهم في السنين الأخيرة في الولايات المتحدة الأمريكية، وأخذوا يمثلون فئة تخصصت بنقل المعلومات التي ترغب الإدارة في توصيلها إلى المستخدمين المختلفين، بحيث تمد المحللين والمستشارين الماليين بالمعلومات التي يحتاجون إليها، بالإضافة إلى القوائم المالية المنشورة، كما أخذت تنقل إلى إدارة المشروع رغبات المستخدمين المختلفين في تطوير المعلومات التي تقدمها الإدارة.

وهكذا نجد أن المدخل المهني عبر عن مطلب المجتمع المالي المتمثل هيئة الأوراق المالية SEC والمطالب القانونية الأخرى التي تحرص على حماية المجتمع المالي من الغش والتلاعب والتضليل طالب بمزيد من الإفصاح لتلبية حاجات فئات المجتمع المالي، لكنه نص على حد أدنى من الإفصاح الذي حمّل الإدارة مسؤولية إعداد هذا الإفصاح وإتاحته لجميع الناس ليتمكنوا من الاطلاع عليه مجاناً مهما تكن التكلفة التي تتطلبها عملية الإفصاح هذه، هذا الإفصاح الذي يجب أن يتمتع بالمصداقية من خلال تقرير مراجع الحسابات الذي يعزز مصداقية القوائم المالية ، ويبين أنها أعدت بناءً على المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP أو بناءً على معايير المحاسبة الدولية. IAS، ويتضمن الإفصاح بناءً على المدخل المهني البيانات التالية :

أ-قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية)

تختلف تعريفات الميزانية في الأدب المحاسبي باختلاف الزاوية التي ينظر للميزانية من خلالها.

فتعرّف الميزانية من الزاوية القانونية على أنها تمثل ممتلكات الوحدة المحاسبية والالتزامات القانونية على هذه الوحدة المحاسبية.

وتعرّف الميزانية من الزاوية المحاسبية التقليدية على أنها حصيلة الأرصدة لمجموعة من الحسابات المسجلة دفترياً على أساس القيد المزدوج، أو أنها ملخص مبوب لأرصدة الحسابات التي لا زالت مفتوحة بدفاتر الأستاذ، وذلك بعد ترحيل أرصدة الحسابات الاسمية إلى حساب الأرباح والخسائر، ولكنها تحوي رصيد هذا الحساب.

ويمكن تعريف الميزانية من الزاوية الاقتصادية على أنها توازن لأصول معينة تمثل موارد اقتصادية موضوعة تحت تصرف وحدة اقتصادية معينة ، وخصوم تمثل طريقة تمويل هذه الأصول.

وتهدف الميزانية إلى وصف المركز الاقتصادي لوحدة اقتصادية معينة بطريقة معيارية منظمة وفي لحظة معينة ، بحيث يمكن أن تعرض على شكل حساب (حرف T) وتظهر الأصول في الجانب الأيمن والخصوم ورأس المال في الأيسر، كما يمكن أن تعرض على شكل قائمة أو تقرير، وإن عرضها بالشكل الأخير يخدم أغراض التحليل المالي أكثر من الشكل التقليدي، إذ يظهر الارتباط بين كل من المصادر طويلة الأجل والاستخدامات طويلة الأجل ، وكذلك بين المصادر والاستخدامات قصيرة الأجل كما ينتج عنه حساب صافي رأس المال الثابت وصافي رأس المال العامل، وهي بيانات مهمة في التحليل المالي.

ويحسن التمييز بين المركز المالي أو الميزانية كفكرة تستهدف وصف الحالة

الاقتصادية الحقيقية لوحدة محاسبة معينة، وبين الميزانية من الناحية الواقعية التي قد تبتعد عن الواقع بحسب مدى تأثرها بالتقديرات الشخصية، إذ إن القياس المحاسبي شأنه شأن أي قياس آخر لا يمثل قيماً مطلقة لا تتأثر بالزمان والمكان، بل إن القياس ينسب إلى نظام القياس نفسه والعوامل المؤثرة فيه، وقد تمكن الفيزيائي الكبير آينشتاين من تحديد أثر البعد الزمني في نظام القياس الفيزيائي وأدرك أن المسافات نفسها تتغير زيادة أو نقصاناً بفعل مرور الزمن على أساس سرعات كبيرة، وعلى هذا الأساس تمكن آينشتاين من تعديل القياس الفيزيائي الذي كان يعتمد على نظرية نيوتن ليستعيض عنه قياس آخر معدل له.

وإذا كان الحال كذلك في القياس الفيزيائي، حيث تمثل وحدة القياس مقداراً ثابتاً نسبياً، فإن الوضع أكثر تعقيداً في القياس المحاسبي، حيث تمثل وحدة القياس تجريداً منطقياً يعكس العلاقات الاجتماعية في لحظة معينة ويكون أثر بعد الزمن أكثر أهمية بالنسبة لوحدة النقود التي تمثل وحدة القياس المحاسبي،حيث يكون بعد الزمن مجموعة من المتغيرات الاقتصادية التي تؤثر في تشكل السعر، ولذلك فإن القياس المحاسبي التقليدي إنما يعتمد على افتراضات معينة قد تبتعد بكثير أو قليل عن الواقع الموضوعي، وأن الشك في صحة هذه الافتراضات نفسها يحمل في طياته شكاً في القيم جميعها التي تنطوي عليها قائمة المركز المالي في لحظة معينة.

أ–تصنيف الميزانية :

يقصد بتصنيف الميزانية ترتيب عناصرها على شكل مجموعات متجانسة ذات عناوين معبرة، ويساعد التصنيف الملائم على دقة التحليل المالي، فوجود قواعد محددة تحكم ترتيب مكونات الميزانية يضمن إمكان إجراء المقارنات بين هذه المجموعات في الميزانية أو تتبع تطورها على مدى فترات زمنية سواء أكان بالنسبة للوحدة الاقتصادية أم بين عدة وحدات.

ولكن يكون التصنيف مفيداً فإنه يجب أن يخدم غرضاً معيناً، فتحديد الغرض هو الخطوة الأولى في سبيل الوصول إلى تصنيف سليم، فالتحليل المالي مثلاً يهدف إلى معرفة الهيكل التمويلي للمشروع وربحيته وتقويم أداء إدارته أو أقسامه المختلفة، مما ينعكس على الميزانية في شكل تصنيف يبرز مصادر تمويله والاستخدامات لهذه الموارد ومدى قدرته على سداد الالتزامات، أما التخطيط على المستوى القومي فيتطلب تصنيفاً يبرز ارتباط الوحدة الاقتصادية بالخطة العامة للدولة والتدفقات المالية بين الوحدات الاقتصادية في قطاع اقتصادي معين، ومتابعة الخطة الاستثمارية خلال مراحل تنفيذها.

وأن اختلاف أغراض إعداد الميزانية يجعل تصنيفها يختلف باختلاف الغرض من جهة، وبحسب الأهمية النسبية بالنسبة لطائفة معينة من جهة أخرى.

على أن النظرة التي تغلب على الفكر المحاسبي حتى الآن هي النظرة المالية، بحيث يمكن للقارئ أن يستنتج بعض المقاييس المالية لدى قراءة الميزانية المرتبة بالشكل السائد مثل:

-تحديد مدي كفاية استغلال المنشأة لرأسمالها:

وبعبارة أخرى يتم تحديد الأصول الرئيسة التي يتمثل فيها الجزء الأكبر من رأس المال، أي طريقة تمثيل رأس المال في أصول ثابتة ومتداولة ومعنوية ، فكلما زادت الأصول الثابتة في المنشآت الصناعية على باقي الأصول كانت أقدر على العمل والإنتاج وتحقيق الأرباح.

-تحديد قدرة المنشأة على الوفاء بما عليها من التزامات قصيرة الأجل نحو الغير :

إذ تتوقف قدرة المنشأة على القيام بالوفاء بما عليها من مطلوبات ومصروفات على مدى كفاية رأس المال العامل، وهو مقدار زيادة الأصول المتداولة على الخصوم المتداولة. ولذا تعد زيادة الأصول المتداولة على الخصوم المتداولة

مظهراً من مظاهر القوة بالنسبة للمنشأة، وبالعكس تعد زيادة الخصوم المتداولة على الأصول المتداولة مظهراً من مظاهر الضعف.

-تحديد قدرة الوحدة الاقتصادية على الوفاء بما عليها من قروض:

فسداد القروض يستلزم وجود نقدية كافية، وزيادة قيمة الأصول المتداولة على مجموعة المطلوبات يطمئن إلى قدرة الوحدة على الوفاء بما عليها من التزامات، بعكس الحال إذا انخفضت نسبة الأصول المتداولة عن الخصوم، فإن ذلك قد يضطر الوحدة إلى الاقتراض أو إلى بيع جزء من أصولها الثابتة للوفاء بما عليها من مطلوبات.

الأصول:

الأصول هي منافع اقتصادية مستقبلية خاضعة لرقابة المشروع،ويمكن التعبير عنها بوحدات نقدية، وقد ساير تعريف الأصول تطور الفكر المحاسبي في العقود الأخيرة، إذ كان ينظر للأصول في الخمسينات من القرن العشرين من خلال ملكيتها القانونية ومقدرتها على سداد الديون، وكان ينظر للنفقات الإيرادية المؤجلة أو النفقات المدفوعة مقدماً على أنها أصول ضمنية، لم تسمح قواعد الاستحقاق بإدخالها في قائمة الدخل،وكان لابد من تدويرها في قائمة المركز المالي، بينما صار الأهتمام في الثمانينات يتركز على المنافع المستقبلية التي يقدمها الأصل للمشروع دون اشتراط ملكيته للمشروع، إذ إن العبرة هي إمكان المشروع في الرقابة على الأصل واستثماره بما يحقق منافع اقتصادية في المستقبل، وأن قدرة الأصل على تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات محتملة، تقاس بصافي التدفقات النقدية التي يسببها الأصل،إما من خلال التبادل المباشر في السوق بأصول أخرى كالنقود وغيرها، أو من خلال التحويل الناتج عن العمليات الصناعية إلى سلع نهائية يتم تبادل أصول أخرى بها في السوق بدورها.

ويدخل الأصل في سجلات الوحدة الاقتصادية منذ خضوعه لرقابتها، ويعبر عن قيمته في تلك السجلات بتكلفة الحصول عليه، التي تعادل بصورة عامة صافي التدفقات النقدية المترتبة على حيازته في تاريخ إبرام الصفقة بين المشروع كوحدة اقتصادية اشترت الأصل وبين وحدة أخرى تخلت عنه، وعلى الرغم من اختلاف هذه التكلفة التاريخية مع صافي التدفقات النقدية لمنافع المشروع في المستقبل، فإن الممارسة الجارية في المحاسبة ترفض كل زيادة في قيمة الأصول على تكاليفها التاريخية.

-يجب أن تظهر الأصول في مجموعات مستقلة لكل من الأصول الثابتة، والأصول المتداولة والأصول المعنوية والأرصدة المدينة الأخرى، وفيما عدا الأراضي والمباني والآلات والاستثمارات يجوز أن تدمج بعض العناصر في المجموعة الواحدة مع بعضها البعض إذا كانت ضئيلة القيمة.

وبالنسبة للبضائع يستحسن بيان كل من البضائع الجاهزة والبضائع تحت التشغيل والخامات.

وبالنسبة للاستثمارات، تفصل الاستثمارات في الشركات ذات المصلحة المشتركة (تابعة أو متبوعة) عن سائر الاستثمارات وإظهارها في مجموعة خاصة موضحاً بها مبلغ كل من الاستثمارات الثابتة أو المتداولة.

-إثبات شهرة المحل بند مستقل.

-فصل مصروفات التأسيس وإظهارها في بند مستقل وتمييز مصروفات الإصدار والمصروفات الأخرى.

الخصوم:

وهي حقوق على أصول المشروع، يقدم أصحابها مصادر لتمويل الأصول، وهذه المصادر تتمثل في ثلاثة مصادر أهمها:

١-أموال من أصحاب المشروع سواء أكانوا شركاء أم مساهمين أم دولة.

٢-أموال من الغير في صورة قروض طويلة الأجل أو قصيرة.

٣-تمويل ذاتي من المشروع نفسه ممثلاً بالأرباح والاحتياطات المحجوزة والمعاد استثمارها في المشروع.

والجدير بالذكر أنه ليس هناك هيكل تمويلي مثالي يمكن أن يتبع في كل مشروع، وفي كل الظروف على الرغم من وجود نسب عامة في التحليل المالي.

رأس المال:

يمثل رأس المال من الناحية القانونية، ذلك الجزء من حقوق أصحاب المشروع غير القابلة للتوزيع والذي يجب الاحتفاظ به لحماية حقوق الدائنين، أي إن رأس المال بنظر القانون هو رأس المال المصدر والمتداول فقط، أما الحقوق الأخرى لأصحاب المشروع الممثلة في الأرباح المرحلة والاحتياطات المحجوزة، فهي في نظرهم لا تعد جزءاً من رأس المال، حيث إنها قابلة للتوزيع ولا تعد ضماناً عاماً للدائنين (نمر، ص ١٤٢).

ويهدف القانون إلى التفريق بين رأس المال والأرباح بأنواعها المحتجزة أو المرحلة أو المحولة إلى احتياطيات، لضمان عدم إجراء توزيعات من رأس المال حرصاً على حقوق الدائنين.

إلا أن المعنى المحاسبي لرأس المال تطور بتطور الفكر المحاسبي،ففي ظل نظرية الملكية المشتركة، كان مفهوم رأس المال عند المحاسبين يتفق إلى حد كبير مع المنطق القانوني الذي مرّ ذكره، إلا أنه يختلف عنه من حيث العناصر المكونة لرأس المال، الذي يمثل قيمة الأسهم المصدرة مضافاً إليها الأرباح وأية احتياطات محجوزة، أي جميع حقوق أصحاب المشروع أي قيمة الحصص الأصلية للشركاء أو المساهمين، مضافاً إليها أي أرباح أو احتياطات محجوزة، ويبدو أثر القانون واضحاً من خلال

ترتيب حقوق أصحاب المشروع لدى إعداد المركز المالي، إذ يعـرض رأس المـال الذي يماثل الحصص الأصلية في بند مستقل من الأرباح المرحلـة والاحتياطـات المحجوزة، أي يظهر رأس المال القانوني في بند مستقل عن العناصر الأخرى المكونـة لرأس المال المحاسبي.

أما بعد الثورة الصناعية، وما تلاها من انفصال بين الملكية والإدارة وظهور مفهوم الشخصية المعنوية المستقلة للمشروع التي تقضي بعدّ المشروع مجموعة مـن الأموال تحت تصرف الإدارة وغدت المحاسبة وسيلة لخدمة الإدارة كونهـا تمثـل الشخصية المعنوية المستقلة للمشروع، وحيث إن الإدارة تعطي الأهمية للإنتاجيـة في المشروع أصبح رأس المال عبارة عن مجموع الأصول المستثمرة في أعمال الشـركة بغض النظر عن مصدر تمويل هذه الأصول، سواء أتم ذلك من أصحاب المشـروع، أم من الغير، وهكذا تسعى المحاسبة في ظل نظرية الشخصية المعنويـة، إلى تزويـد المديرين بالبيانات التي تمكنهم من اتخاذ القرارات المتعلقة بتركيب الأصول، بغـض النظر عن مصدر رأس المال الذي مول هذه الأصول (L .Revsine PP.342-355).

إلا أن أدبيات المحاسبة والممارسة العملية لم تفلح في التخلص كليـاً مـن المفهوم السابق مفترضة أن الدخل يعود لحملة الأسهم دون غـيرهم مـن ممـولي الأصول.

وبالإضافة إلى الجدل السابق، فإن ثمة مفهومين لـرأس المـال في الفكـر المحاسبي يتركان آثاراً واضحة في التطبيق العملي وبخاصة القياس المحاسبي.

الأول : رأس المال النقدي:

ويتلخص هذا المفهوم بعدد الوحدات النقدية التي خصصـت للاسـتثمار طويل الأجل في المشروع عن طريق أصحاب المشروع في المفهوم الضيق ، وعـن طريق أصحاب المشروع والغير في المفهوم الواسع، يقاس رأس المـال في الممارسـة

الجارية، دون وضع تغيرات القوة الشرائية للنقود في الحسبان، بحيث تعد دخلاً أي زيادة في ثروة المشروع على تلك الوحدات المخصصة مبدئياً للاستثمار فيه، ويمكن استبعاد آثار تغير الأسعار عن طريق قياس رأس المال بالأسعار الثابتة.

الثاني : رأس المال الحقيقي أو العيني:

ويتمثل في الطاقة الاقتصادية التي يستخدمها المشروع لممارسة نشاطه، عن طريق ما يمتلكه من سلع وخدمات.

ويترتب على أخذ الاتجاه الثاني، وضع تغيرات مستويات الأسعار بالإضافة إلى تغيرات الأسعار، التي تمكن المشروع من المحافظة على المقدار نفسه من الأصول الثابتة، والمتداولة، وبخاصة المخزون السلعي والآلات والمعدات، في الحسبان لدى قياس الربح الدوري، بحيث، يتم تحميل قائمة تكاليف الإنتاج بجميع الأعباء اللازمة للمحافظة على رأس المال سليماً ضمن هذا المعنى.

ولعل من أهم القواعد الشكلية لعرض الخصوم ما يلي:

-يجب أن تبين الميزانية في مكان واحد رأس المال المدفوع، وإذا تعددت أسهم الشركة، فإنه يجب إظهار كل نوع على حدة للوصول إلى جملة صافي رأس المال المدفوع.

-يجب تمييز كل من الاحتياطات العادية عن الاحتياطات الرأسمالية.

-ويجب أن تظهر باقي الخصوم في مجموعات مستقلة لكل من الخصوم الثابتة والخصوم المتداولة والأرصدة الدائنة الأخرى، ويجب أن توضح في كل مجموعة العناصر المكونة لها، على أنه يجوز أن تدمج بعض العناصر في المجموعة الواحدة مع بعضها إذا كانت ضئيلة القيمة.

-ومع ذلك فيجب بيان كل من الخصوم الآتية تحت عنوان مستقل.

-السندات: قيمتها وعددها ومعدل فائدتها وميعاد استحقاقها ونوع الموجـــودات الضامنة لها (إن وجدت)، وإذا كان للشركة أكثر من إصدار واحـــد، فيجـــب أن يظهر كل منها على حدة، وإذا استهلك جزء من الســـندات فيجـــب أن يظـــهر مطروحاً من الأصل.

-القروض طويلة الأجل: وهي التي تستحق الدفع بعض مضي سنة أو أكـــثر مـــن تاريخ الميزانية، سواء أكانت هذه القروض عادية أم مصدرها صندوق الدين العام.

-المطلوبات للمصارف.

-المطلوبات للشركات التابعة: سواء أكان منها طويل الأجل أم قصير الأجل، سواء أكانت هذه الشركات زميلة للشركة تتبعان مجموعة واحـــدة أم مؤسســـة عامـــة واحدة، أو تربطهما علاقة تابعية مباشرة تابعة أو متبوعة.

-رصيد المبالغ المحصلة من المساهمين على ذمة مصاريف الإصدار.

-المخصصات (المؤونات) مع بيان تفصيلي لعناصرها.

ب-تاريخ الميزانية :

يقصد بتاريخ الميزانية لحظة السكون الافتراضية التي يصور فيها المركز المالي للمشروع في نهاية الفترة المحاسبية، فهي أشبه بلقطة فوتوغرافية في لحظة معينة.

فحاجة إدارة المشروع والأطراف المعينة إلى متابعة نتائج أعمال المشـــروع، ومركزه المالي دورياً هي التي أبرزت ضرورة تقسيم حياة المشروع المستمرة تقسـيماً حكيماً إلى فترات أو دورات محاسبية معينة.

وقد جرى العرف والقانون في معظم الدول على اختيار فترة اثني عشـــــر شهراً متتالية لكونها الفترة المالية، سواء أنتهت في نهاية السنة الميلادية أم في تـــاريخ آخر، ولو أنه في بعض الحالات الاستثنائية قد تسمح بعض القوانين باختيار فـــترة أطول أو أقصر.

وهناك اتجاه في الدول المتقدمة نحو اختيار سنة تجارية أو طبيعية للمشروع، ويقصد بذلك فترة الاثني عشر شهراً المتتالية التي تنتهي عندما تكون دورة نشاط المشروع في حدها الأدنى، وينتج عن اتباع هذا الأسلوب المزايا التالية:

١-سهولة جرد المخزون السلعي ودقته لنقص المخزون أو لقلة ضغط العمل على الموظفين مع عدم تعطيل عمليات المشروع خلال فترة الجرد.

٢-سهولة إقفال الدفاتر وتصوير الحسابات الختامية والميزانية، بحيث تظهر نتائج أعمال دورة كاملة للمشروع، كما أن عناصر الأصول كالمخزون والعملاء يمكن حصرها وتقويمها بسهولة، فالأول سوف يكون في حده الأدنى بينما ستكون مديونية العملاء في الوضع الأكثر سيولة.

٣-سهولة توزيع العمل على مدار العام بالنسبة لأجهزة الرقابة على الحسابات ومكاتب المراجعة.

ولاشك في أن الاتجاه إلى السنة التجارية الطبيعية هو تطور سليم يسهل معه التحليل المالي، فوجود صورة متكاملة للدورة الطبيعية للمشروع أمام المحلل تمكنه من استخراج مؤشرات سليمة بعكس الحال لو كانت نتائج الأعمال عبارة عن جزأين مستقلين لدورتين متتاليتين من دورات أعمال المشروع، مثل الجزء الأخير من الدورة السابقة والجزء الأول من الدورة التالية.

لكن الاعتبارات العملية قد تفرض اختيار تاريخ حكمي كما هو الحال في كثير من دول العالم التي تربط بين تاريخ ميزانية الوحدات الاقتصادية،وتاريخ انتهاء موازنة الدولة، وعلى المحلل المالي مراعاة ذلك عند إجراء المقارنات بين الوحدات الاقتصادية المختلفة للوحدة نفسها لعدة فترات سابقة، وذلك لو اختلف تاريخ انتهاء السنة المالية، حيث إن ذلك سوف ينعكس على الوزن النسبي لعناصر الأصول والخصوم المختلفة ومؤشرات السيولة وغيرها.

جـ-الميزانية المقارنة:

تهدف الميزانية المقارنة إلى إبراز التغيرات بين عناصر الميزانية خلال فـــترة زمنية معينة غالباً ما تكون سنة واحدة وتتم عن طريق مقارنة الميزانيـــة في تـــاريخ معين مع الميزانية نفسها قبل عام واحد من الأعوام قد يصل إلى خمسة أعوام، وذلك على أساس اتباع قواعد التصنيف نفسها لجميع الميزانيات المقارنة وعرضها علـــى أعمدة متجاورة.

وقد تتم المقارنة بين عدد من المشروعات المتشابهة بغرض بيـــان الفـــروق بينها، ومن الخطأ الاكتفاء بإبراز التغيرات القيمية في شكل مبالغ مطلقة فقـــط دون إبراز النسبة المئوية للتغير أو نسبة كسرية بدلاً من مئوية، ولا يمكن حساب قيمـــة التغيرات أو نسبتها إلا للعناصر ذات الطبيعة الواحدة.

د-الميزانية المجمعة:

الميزانية المجمعة هي مجموعة من الميزانيات المستقلة التي يتم جمعها مع بعضها البعض دون إدخال تسويات محاسبية مهمة عليها، أو غالباً ما تتم بـــين شـــركات تابعة لإشراف اتحاد أو مؤسسة واحدة، ويهدف عرض هذه الميزانيات على شـــكل ميزانية مجمعة واحدة إلى إظهار هذه المجموعة كشخصية معنوية موحدة.

هـ-الوقائع التالية لتاريخ الميزانية:

إن الوقائع التالية لتاريخ الميزانية هي الوقائع التي تحدث في الفترة الممتدة بين تاريخ الميزانية (والقوائم الأخرى) إلى تاريخ إصدار تقرير مراقب الحسابات عنها.

وهناك نوعان من الوقائع التالية تتطلب أن تكون محل اعتماد مـــن قبـــل الإدارة ومراقب الحسابات: النوع الأول: وهي تلك الوقائع التي تقدم دليلاً إضافيـــاً يتعلق بالظروف الموجودة بتاريخ الميزانية، ويؤثر في عملية إصلاح القوائـــم الماليـــة عموماً، وإن المعلومات جميعها التي تصبح متاحة قبل إصدار القوائم المالية يجـــب أن

تستخدم من قبل الإدارة لدى تقويمها للظروف التي بنت عليـــها تقديراتهــا، وإن القوائم المالية يجب أن تعدل لدى حدوث أي تغير في تلـــك التقديـــرات بســـبب الوقائع التالية، وأن هذا النوع يقتضي بالتالي تعديلات تعكس تأثير تلك الوقائع في الميزانية وغيرها من القوائم المالية، مثال الخسارة الناتجة عن إفلاس أحـــد الزبـــائن بتاريخ لاحق لتاريخ الميزانية، وهو متعلق بالضرورة بالظروف الموجـــودة بتـــاريخ الميزانية، طالما أنه من بين المدينين في ذلك التاريخ، وهذا يتطلب تعديلاً في القيـــود الجردية المتعلقة بالديون المعدومة والديون المشكوك فيها.

أما النوع الثاني من الوقائع التالية فيتعلق بتلك الوقائع التي تقدم دليلاً علـــى ظروف لم تكن موجودة في تاريخ الميزانية، إن مثل هذه الوقائع لا يتطلب تعديلات في الميزانية والقوائم الأخرى، لكن أهميته النسبية تتطلب الإفصاح عنها للحـــرص على عدم تضليل قراء القوائم المالية، ومن أمثلة ذلك بيع أسهم تم إصدارهـــا بعـــد تاريخ الميزانية، أو إعدام دين نشأ بعد تاريخ الميزانية.

ومع أن فترة الوقائع التالية تمتد حتى غاية إصدار تقرير مراقب الحســـابات، فإن مسؤولية المراقب عن مراجعة هذه الوقائع تنتهي بانتهاء العمل الميداني.

وقد عرض المعيار الدولي نموذجاً (١) للميزانية العمومية في ١٢/٣١ علـــى النحـــو التالي:

(بآلاف وحدات العملة)

	٢٠-٢	٢٠-٢	٢٠-١	٢٠-٢
الموجودات				
الموجودات غير المتداولة				
الأملاك والمصانع والمعدات	×		×	
الشهرة	×		×	
تراخيص التصنيع	×		×	

البند				
الموجودات المتداولة :				
المخزونات	×		×	
الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى	×		×	
الدفعات المقدمة	×		×	
النقد والمعادلات النقد	×		×	
الاستثمارات في شركات زميلة	×		×	
موجودات مالية أخرى	×		×	
		×		×
إجمالي الموجودات		×		×
حقوق المساهمين والمطلوبات				
رأس المال والاحتياطات				
رأس المال المصدر	×		×	
الاحتياطات	×		×	
الأرباح (الخسائر) المتراكمة	×		×	
		×		×
حصة الأقلية		×		×
المطلوبات غير المتداولة				
اقتراضات منتجة للفائدة		×		×
ضريبة مؤجلة		×		×
التزام منفعة التقاعد		×		×
	×		×	
المطلوبات المتداولة				
الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى	×		×	
اقتراضات قصيرة الأجل	×		×	

الجزء الجاري من الاقتراضات التي تحمل فائدة	×		×	
مخصص الضمان	×		×	
		×		×
إجمالي حقوق المساهمين والمطلوبات		×		×

٢-قائمة الدخل:

يمثل الدخل واحداً من أهم الموضوعات التي شغلت الفكر الاقتصادي، وتميل غالبية الاقتصاديين إلى تعريف الدخل بأنه الحد الأقصى للقيمة التي تستطيع الوحدة الاقتصادية أن توزعها في نهاية فترة معينة مع بقائها على الحالة التي كانت عليها في بداية الفترة (E.Stamp P.563).

ويبدو هذا التعريف مقبولاً نظرياً ولا يثير لبساً أو غموضاً، على أن محاولة تطبيقه عملياً ومحاولة قياس الدخل بناءً عليه، يثير العديد من المشكلات التي ترتبط أساساً في مفهوم العبارة (على الحالة التي كانت عليها في بداية الفترة).

ويمكن أن تفسر هذه العبارة على أساس أن المنشأة تبقى على الحالة التي كانت عليها في بداية الفترة إذا تمكن أصحابها من استرداد استثماراتهم،(رأس المال) وينصرف الاهتمام هنا على أساس قياس الربح عن طريق معادلة الميزانية بطرح صافي الأصول في أول المدة من صافي الأصول في نهاية المدة،وهي المعادلة التي تعطي الاهتمام للميزانية، وتقتضي إعادة تقويم الأصول في نهاية المدة للوقوف على قيمة صافي الأصول. ويختلف المحاسبون حول تفسير مدلول استرداد الاستثمارات، فبينما يفسرها أنصار التكلفة التاريخية على أنها الاستثمارات النقدية المدفوعة من قبل أصحاب المنشأة، يعترض فريق من المحاسبين على هذا المفهوم ويفترضون أن القيمة الحقيقية للاستثمارات هي القيمة الاقتصادية التي تأخذ بعين الاعتبار تغير مستويات الأسعار وتغيرات الأسعار.

ويمكن تفسير عبارة (على الحالة التي كانت عليها في بداية الفترة) على أنها الحالة التي تحافظ على قدرة المنشأة على تحقيق الربح في المستقبل، ويثار الخلاف مرة ثانية حول تحديد مفهوم الربح المستقبل، هل هو ربح حقيقي أو ربح نقدي.

وينصرف الاهتمام بناءً على هذا التفسير إلى قائمة الدخل التي عم استخدامها منذ الثلاثينيات من هذا القرن، والتي يمكن الوصول إليها عن طريق إجراء المقابلة بين الإيرادات والنفقات التي سببت تلك الإيرادات، وقد وصل التركيز على هذه القائمة إلى مرحلة: أن كثيراً من كتاب المحاسبة يعدونها أكثر أهمية من قائمة المركز المالي، نظراً لارتباطها بالربح الذي يمثل الشغل الشاغل لمتخذي القرارات الاستثمارية، وفي رأينا أن كلتا القائمتين مرتبطتان ببعضهما ارتباطاً شديداً، بحيث تمثلان وجهين لعملة واحدة هي وضع المشروع الاقتصادي، ويمكن تشبيه قائمة المركز المالي بالبستان الذي يعرض الأصول وقائمة الدخل بالثمار التي تنتجها تلك الأصول، ومن البديهي أنه لا يمكن تقويم البستان دون الالتفات إلى المحصول المتمثل بالدخل، وإذا كان بالإمكان قياس الدخل عن طريق قائمة المركز المالي، فمن الصعب أن تحدد قائمة المركز المالي بناءً على رقم الدخل.

-يجب أن تشمل قائمة الدخل كحد أدنى البنود التي تعرض المبالغ التالية :

آ-الإيراد.

ب-تكلفة الأنشطة التشغيلية.

ج-تكاليف التمويل.

د-حصة الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة في الأرباح ، والخسائر ، التي تمت لمحاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

هـ-المصروف الضريبي.

و-الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية.

ز-البنود غير العادية.

ح--حصة الأقلية.

ط-صافي الربح أو الخسارة للفترة.

يجب عرض البنود الإضافية والعناوين والمجاميع الفرعية في صلب بيان الدخل عندما يكون هذا العرض ضرورياً من أجل العرض العادل للأداء المالي للمنشأة.

-يساعد الإفصاح عن عناصر الأداء في فهم الأداء التي تم تحقيقه، وفي تقييم النتائج المستقبلية حيث من المسموح إدخال بنود إضافية في الجزء الرئيس من قائمة الدخل، من المسموح إعادة ترتيب البنود أيضاً عندما يكون ضرورياً لشرح عناصر الأداء، وذلك بسبب اختلاف طبيعة الأنشطة والعمليات التي تقوم بها المنشآت ومن أجل فهم طبيعة أداء المنشأة.

المعلومات التي يجب عرضها في صلب قائمة الدخل أو في الإيضاحات :

-يجب على المنشأة أن تعرض إما في صلب قائمة الدخل أو في إيضاحات قائمة الدخل تحليلاً للمصروفات باستخدام تصنيف مبني، إما على طبيعة المصروفات مثل (مواد أولية: مصاريف الكادر، الاهتلاك) أو حسب عملها ضمن المنشأة أي حسب وظيفتها مثل (تكلفة المبيعات أو مصاريف إدارية....).

-حسب طبيعة المصروف حيث لا يتم توزيع المصاريف على أقسام المنشأة ، وهذا الأسلوب مناسب للمنشآت الصغيرة لأنه لا توجد ضرورة لتوزيع المصروفات التشغيلية على الأقسام ، وفيما يلي التصنيف باستخدام طبيعة المصروف.

الإيراد		×
الدخل التشغيلي الآخر		×
التغيرات في مخزونات البضائع الجاهزة، والعمل قيد الإنجاز	×	
المواد الخام والمواد القابلة للاستهلاك المستخدم	×	

تكاليف الموظفين	×	
تكلفة الاستهلاك والإطفاء	×	
المصروفات التشغيلية الأخرى	×	
إجمالي المصروفات التشغيلية		(×)
الربح الأنشطة التشغيلية		×

-التغير في مخزونات البضائع الجاهزة والعمل قيد الإنجاز، وهو تعديل لمصروفات الإنتاج ويبين أن الإنتاج زاد من مستويات مخزون أول المدة أو أن المبيعات الزائدة عن الإنتاج خفضت مستويات المخزن مما أدى إلى زيادة الإنتاج.

-أما حسب أسلوب وظيفة المصروف أو (تكلفة المبيعات) تصنف وتوزع المصروفات على أقسام المشروع مثل (تكلفة المبيعات أو أنشطة التوزيع أو الأنشطة الإدارية..)وهذا الأسلوب يقدم معلومات مناسبة أكثر للمستخدمين،إلاأن ما يعاب عليه هو أن توزيع المصروفات يعتمد على التقدير الشخصي ويشمل اجتهاد كبير.

وفيمايلي التصنيف حسب هذا الأسلوب :

الإيراد	×
(-) تكلفة المبيعات	(×)
إجمالي الربح	×
+ الدخل التشغيلي الآخر	×
(-) تكاليف التوزيع	(×)
(-) المصروفات الإدارية	(×)
(-) المصروفات التشغيلية الأخرى	(×)
الربح من الأنشطة التشغيلية	×

-ومن المستحسن أن تقوم المنشأة التي تصنف المصروفات حسب الوظيفة الإفصاح عن معلومات إضافية حول طبيعة المصروفات.

-يجب على المنشأة أن تفصح إما في صلب قائمة الدخل أو في الإيضاحات عن القوائم ربح السهم المعلن أو المقترح للفترة التي تغطيها البيانات المالية.

٣-قائمة التغيرات في حقوق المساهمين :

-يجب على المنشأة أن تعرض بيانا يظهر ما يلي :

أ-صافي الربح أو الخسارة للفترة.

ب-كل بند من بنود الدخل أو المصروف أو الربح أو الخسارة التي يتم الاعتراف بها في حقوق المساهمين إجمالي هذه البنود.

ج- الأثر التراكمي للتغيرات في السياسة المحاسبية وتصحيح الأخطاء الرئيسة التي تم التعامل معها بموجب المعالجات القياسية في معيار المحاسبة الدولي رقم (٨).

إضافة إلى ذلك يجب على المنشأة أن تعرض ضمن هذا البيان أو في الإيضاحات مايلي :

د-المعاملات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات للمالكين .

هـ- رصيد الربح أو الخسارة المتراكمة في بداية الفترة وفي تاريخ الميزانية.

و-مطابقة بين القيمة المسجلة لكل فئة من الأسهم العادية لرأس المال وعلاوة الإصدار.

ز-الأرباح والخسائر المعترف بها للسنة المنتهية في ١٢/٣١.

قائمة الدخل للسنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢ موضحا تصنيف المصروفات حسب طبيعتها .

(بآلاف وحدات العملة)

	٢٠٠٢	٢٠٠١
الإيراد	x	x
دخل تشغيلي آخر	x	x
تغيرات في مخزونات البضائع الجاهزة، والعمل قيد الإنجاز	x	(x)
مستلزمات سلعية	(x)	(x)
رواتب وأجور	(x)	(x)
مصروفات الاستهلاك والإطفاء	(x)	(x)
مصروفات التشغيل الأخرى	(x)	(x)
الربح من العمليات	x	x
تكلفة التمويل	(x)	(x)
الدخل من الشركات الزميلة	x	x
الربح قبل الضريبة	x	x
مصروف ضريبة الدخل	(x)	(x)
الربح بعد الضريبة	x	x
حصة الأقلية	(x)	(x)
صافي الربح أو الخسارة من العمليات العادية	x	x
البنود غير العادية	x	(x)
صافي الربح للفترة	x	x

مجموع أ ب جـ– قائمة الدخل للسنة المنتهية في ٣١ كانون أول ٢٠٠٢ بحسب التبويب الوظيفي :

(بآلاف وحدات العملة)

	٢٠٠٢	٢٠٠١
الإيراد	×	×
تكلفة المبيعات	×	×
إجمالي الربح	×	×
دخل تشغيلي آخر	×	×
تكاليف التوزيع	(×)	(×)
المصروفات الإدارية	(×)	(×)
مصروفات إدارية أخرى	(×)	(×)
الربح من العمليات	×	×
تكلفة التمويل	(×)	(×)
الدخل من الشركات الزميلة	×	×
الربح قبل الضريبة	×	×
مصروف ضريبة الدخل	(×)	(×)
الربح بعد الضريبة	×	×
حصة الأقلية	(×)	(×)
صافي الربح من العمليات العادية	×	×
البنود غير العادية	×	(×)
صافي الربح للفترة	×	×

٤-التقارير المالية المرحلية والجزئية:

كان التأكيد تاريخيا على الإفصاح الخاص بالتقارير المالية في المشروع ككل، مع القليل من الاهتمام بتقارير البيانات المرحلية (المجزأة) والخاصة بالوحدة المحاسبية.

ومع تغير الوضع في السبعينات؛ فقد أصبح على الشركات ذات العمليات الهامة، وفي مختلف البلدان الأجنبية الصناعية الإفصاح عن بيانات هذه العمليات.

في الوقت نفسه الذي يسأل فيه المستثمرون عن المعلومات المالية المتعلقة بتعطيل خطوط العمل والإنتاج، فإنهم يسألون أيضا عن المعلومات المالية المرحلية.

إن أوراق الميزانية تعد سنويا في موعد محدد، وباعتبار أن الدخل يتحقق تدريجيا خلال فترة إعداد التقارير، وعلى اعتبار أن المستثمرين يريدون أن تكون بيانات الربح موضوعة في أقصر مدة ممكنة، أو ربع سنوية، وذلك لإظهار مدى تقدم المشروع. تصدر بعض الشركات تقارير مالية مرحلية لتقوم بتقديمها للمساهمين ولكن المعلومات المقدمة ليست ثابتة، وضعت التعليمات من قبل APB رقم ٢٨، وهذه التعليمات قابلة للتطبيق عندما تصدر الشركات معلومات مالية مرحلية لحاملي السندات.

تعود هذه الحاجة إلى عام ١٩٦٤ وذلك بناء على المناقشات حول التمركز الاقتصادي في الصناعة الأمريكية، هذه المناقشات متعلقة وبشكل خاص بشركات متنوعة ذات التكتلات الكبيرة.

لقد تضمنت هذه المناقشات توصية تطالب فيها الـ SEC من الشركات المساهمة الإفصاح عن الإيرادات والأرباح لكل العمليات المتعلقة بها،في عام ١٩٦٧ أصدرت APB الرأي رقم ٢ وهو "الإفصاح عن المعلومات المالية الإضافية من قبل

الشركات المختلفة" والذي شجع –بدون إلزامية استخدامه– مختلف الشـركات إلى الإفصاح عن بيانات مالية إضافية مرحلية.

لقد أصبحت الحاجة للتقارير المالية للشركات المتنوعـة ماسـة في عـام ١٩٦٩، وذلك عندما تبنت الـ SEC خطة العمل لمتطلبات التقارير، إن الطلـب الرئيس لـ SEC يتألف من الإفصاح عن إيرادات ودخل المبيعات الإجمالية أو حتى الخسارة، وذلك قبل احتساب الضريبة والبنود الاستثنائية لمدة أقصاها خمس سنوات ولكل خط إنتاجي مع نسبة عشرة بالمئة أو أكثر من إيرادات ودخل المشـروع، وذلك قبل احتساب الضريبة والبنود الاستثنائية.

اقتصر تطبيق قواعد الـ SEC على المشتركين فيها، حيث لم يكن مطبقـا على كل الشركات التي تصدر إفصاحات مالية وفقا للمبادئ المحاسـبية المقبولـة عموما GAAP.

إن موضوع إعداد التقرير من قبل الشركات المختلفة كان واحـدا مـن الموضوعات التي ظهرت على جدول الأعمال الأصلي لـ FASB في عام ١٩٧٣، وقد أصدرت الـ FASB تقريرا موجزا عن هـذا الموضـوع في عـام ١٩٧٤، ووافقت الـ SEC على إعادة تقدير شروط الإفصاح وذلك عندما تبنـت الـ FASB تصريحا حول التقرير المرحلي، وقد أصدرت FASB معيار رقم ١٤ في عام ١٩٧٦، وأصدرت SEC في السنة التي تليها ما يسـمى "سلسـلة الدراسـات المحاسبية" ASR ٢٣٦ التي تبنت فكرة تجزيء الصناعة أكثر من تبنيـه لشـروط خطط العمل، وقد جعل من شروط الـ SEC أقرب من تلك التي كانت في المعيار رقم ١٤.

يطالب المعيار ١٤ مشاريع العمل بتسجيل المعلومات المالية المرحلية عـن طريق التقسيم الصناعي والمناطق الجغرافية، ويطالب أيضا بالإفصاح عن المبيعـات

وعن الزبائن الرئيسين، لقد عرف هذا المعيار التقسيم الصناعي على أنه "العنصر من المشروع المتعلق بتقديم منتج أو خدمة أو مجموعة من المنتجات المترابطة أو بخدمات لزبائن منفردين".

ليس من الضروري أن يتفق التقسيم الصناعي مع تقسيم العمليات داخل المشروع، فتعميم البيانات المطلوبة يصبح بعض الأحيان باهظ التكاليف ومستهلكا للوقت.

يشتكي مستخدموا المعلومات المقسمة من الافتقار إلى الثبات بين الحقائق، وبين بقية التقارير السنوية.

لقد وجد المحللون الماليون أن المعلومات المقسمة (المجزأة)، والتي عممت في المعيار رقم ١٤ بأنها مفيدة، ولكنها غير كافية بشكل عام، هم يريدون بيانات أكثر تفصيلا، ومعلومات جزئية أكثر في التقارير المالية المرحلية، لقد لخص تقرير عن بحث (معتمد من قبل FASB) والذي تم نشره عام ١٩٩٣ المعلومات التي يحتاجها مختلف مستعملي القوائم المرحلية المقسمة. فعلى سبيل المثال لدينا التقرير الذي يصف لنا معلومات مرحلية خاصة يحتاجها المقرضون، والمقترضون حيث يبحث المقرضون والمقترضون عن معلومات تساعدهم في تقدير المخاطر والسيولة النقدية المتوقعة لوحدة النقد المقترضة.

لقد أرسلت الـ FASB هذه التوصيات، وذلك في إعادة اعتبارها للإفصاحات المرحلية، وفي عام ١٩٧٧ حل المعيار ١٣١ محل المعيار رقم ١٤ حيث وصف المعيار ١٣١ المعلومات المرحلية المعدة في قوائم مالية بأنها تتضمن بيانات مالية مجزأة يعدها المشروع داخليا لصنع قرارات تشغيلية وتقييم الأداء المرحلي.

التقارير الجزئية وفقا لمعيار الـ FASB رقم ١٣١:

وهي مطلوبة لانسجام القوائم المالية مع الـ SEC أو لتقديم البيانات بغرض إصدار الضمانات في السوق المالية، يتطلب هذا المعيار مشروعا لإعداد تقرير عن المعلومات المرحلية بالاعتماد على قواعد التقسيم الموحدة، وتتحدد هذه القواعد بالطريقة التي تنظم بها إدارة المشروع إلى وحدات صنع القرار الداخلي، وتقييم الأوامر.

إذا كانت أجزاء التقارير الداخلية مبنية على أساس جغرافي، فيجب أن يكون التقرير الجزئي مؤسسا جغرافيا أيضا، أي إذا كان أساس التقرير الداخلي هو خط الإنتاج أو الصناعة، فعلى التقرير الجزئي أن يكون كذلك، وهذا ما ورد في المعيار ١٣١ فقرة ٤.

وهكذا فإن الأجزاء واضحة في بنية التنظيم الداخلي للمشروع، ويجب أن يكون إعداد القوائم المالية قادرا على تقديم المعلومات المطلوبة، وبأسلوب مناسب من حيث الوقت المتاح.

تحديد مسؤوليات تقديم التقارير الجزئية:

إن مسؤوليات تقديم التقارير لمشروع معين محددة بعمليات في مختلف المناطق الجغرافية الصناعية وبمقدار مبيعاها للزبائن الرئيسين أي بمدى تنوعها، ويطالب المعيار ١٣١ بتقديم معلومات على أساس تقنية التقسيم الموحدة.

تدعى الأجزاء المحددة من قبل الأسلوب الإداري للتقسيم بالأجزاء التشغيلية والفقرة ١٠ من المعيار ١٣١ تصف الجزء التشغيلي كعنصر من المشروع:

١-والتي تتعهد بفعاليات الأعمال التي يمكن أن تجني الأرباح وتسبب النفقات متضمنة الإيرادات والنفقات الجزئية.

٢-تتم مراجعة نتائج التشغيل بشكل نظامي من قبل رئيس (مدير) المشروع وصانع القرار.

٣-ومن أجل أية معلومات مالية منفصلة، فإن ذلك يكون مسموحا.

إن بعض أجزاء المشروع غير متضمنة في الأجزاء التشغيلية، فمثلا معاش التقاعد وبعض خطط الفوائد التقاعدية ليست أجزاء تشغيلية، وبطريقة مماثلة فالمراكز الرئيسة في المؤسسات أو الأقسام الوظيفية والتي لا تجني الأرباح هي ليست بأقسام تشغيلية.

معايير التجمع:

قد تتحد أجزاء تشغيلية إذا كان المجموع ثابتا مع أهداف المعيار رقم١٣١، وهذه الأجزاء لديها ميزات اقتصادية مشابهة. يجب أن تكون هذه الأجزاء متشابهة أيضا في كل المناطق التالية:

١-طبيعة المنتجات والخدمات.

٢-طبيعة عمليات الإنتاج.

٣-نوع أو تصنيف الزبون الخاص بمنتجات الشركة أو خدماتها.

٤-طريقة توزيع المنتجات والخدمات.

٥-إذا كان قابلا للتطبيق، طبيعة البيئة القانونية (مثلا المنافع العامة).

النصاب الكمي:

تكون الأجزاء التشغيلية قابلة لتقديمها إذا حققت نصابها المادي ، ويعتبر الجزء محققا للنصاب المادي وقابلا لتقديمه كتقرير منفصل ، وذلك إذا تحقق أحد المعايير التالية:

١-يشكل الإيراد المقدم في التقارير والمحتوى على الأرباح داخل القسم (١٠%) أو أكثر من الإيرادات المجتمعة لكل الأجزاء التشغيلية.

٢-القيمة المطلقة أو الخسارة هي بنسبة (١٠%)، أو أكثر من القيمة العظمى لـــ:

آ-الأرباح المجمعة لكل الأجزاء التشغيلية، أو.

ب-القيمة المطلقة للخسارة المجمعة لكل الأجزاء التشغيلية.

٣-ممتلكاتها هي ١٠% أو أكثر من الممتلكات الموحدة لكل الأجزاء التشغيلية.

عندما تتحد الأجزاء القابلة لتقديمها كتقارير، توحد كل الأجـــزاء مـــع أنشـــطة الأعمال الأخرى.

إعادة اعتبار الأجزاء القابلة لتقديمها على شكل تقارير :

يجب أن تتضمن الأجزاء القابلة لتقديمها على شكل تقارير نسبة ٧٥% من الإيراد الخارجي، وإذا لم تحقق هذه الأجزاء هذا المعيار، فيجب أن تكون أجـــزاء أخرى إضافية قابلة لتحقيق هذا المعيار حتى ولو تحقق النصاب الكمي.

قد يجمع إثنان أو أكثر من الأجزاء الأصغر والتي لم تكن تحقـــق المعيـــار السابق لتشكل جزءاً تشغيلياً معداً كتقرير، وذلك عندما تحقـــق معظـــم معايـــير التجميع فقط.

لم يحدد المعيار رقم ١٣١ عدد الأجزاء الواجب إعدادها كتقارير، ومـــع ذلك، فإن العديد من الأجزاء زائدة التفاصيل يجب أن تؤخذ بعين الاعتبـــار علـــى الرغم من أنه لا حد نهائي تم ترسيخه، إذ إن FASB تشجع المشروعات التي تضـــم أكثر من عشرة أجزاء على إعداد بياناتها على شكل تقارير إضافية.

وقد نص الـــ FASB ٢٦ على أن التقارير المالية المرحلية يمكن أن تصدر بشكل فصلي (كل ٣ أشهر) أو بشكل شهري أو وفق فترات أخرى ، ويمكـــن أن تتضمن قوائم مالية كاملة أو ملخصاً للبيانات المالية هذا بالإضافة إلى أنها تتضمن ما يجري في الفترة الحالية، وتجمعها سنوياً خلال الفترة المالية أو من خلال المعلومـــات

المتراكمة سنويا حتى تاريخ الفترة أو آخر ١٢ شهرا الماضية حتى تاريخه، وذلك مـــع مقارنة التقارير في الفترات المتماثلة من السنوات المالية السابقة.

قامت معايير الــ GAAP بتكوير التقارير المالية السنوية وأعطتها جل الاهتمـــام ، وهذه المعايير الخاصة بهذه التقارير يمكن قبولها أيضا على التقارير المالية المرحلية،لكن مع وجود بعض المشاكل وعلى أي حال يبقى هدف الــ GAAP هـــو محاولـــة استخدام التقارير المالية الحالية قصيرة الأمد في إعداد وتحضير التقارير السنوية.

-هناك طريقتان متناقضتان تشرحان العلاقة بين التقارير المالية السنوية والتقـــارير المالية المرحلية:

الطريقة الأولى:

نشر مجموعة كاملة من البيانات المالية (حيث تظهر بيانـــات التقـــارير المرحليـــة كبيانات منفصلة عن بعضها)، وأحيانا تدعى غير المعتمدة وتكون البيانات الـــتي تظهر في الفترة المرحلية هي مثل ما تظهره في الفترة السنوية، وتخضع لمبادئ المحاسبة التي تخضع لها البيانات المالية السنوية مع فارق الاختلاف في الفترة الزمنية حيـــث تطبق الطريقة نفسها.

الطريقة الثانية:

وهي الطريقة المختصرة (وتظهر بيانات التقارير المالية المرحلية كأجزاء متكاملـــة) وتدعى بالطريقة المعتمدة أو الطريقة المتكاملة، وغرض هذه الطريقة هـــو الـــتزويد بالمعلومات التي يمكن أن تساعدنا مع التوقع مقدما لما ستكون عليه الفـــترة الماليـــة السنوية.

لكن بشكل عام نفضل الطريقة المختصرة، والتي تعتبر التقـــارير المرحليـــة أجـــزاء متكاملة، وذلك للوصول إلى التقارير المالية السنوية من التقارير المرحلية،حيث نقوم

باستخدام العمليات المستخدمة في التقارير المالية المرحلية قي وضع التقارير المالية السنوية.

يمكن أن نظهر كل فترة مرحلية كأجزاء متكاملة للفترة السنوية الصفة الهامة للتقرير المرحلي، هو أنها تستخدم المعلومات لتعطينا معلومات أفضل حول التقارير المالية التي تعبر عن فترات ماضية.

إن المبادئ المحاسبية والتقارير المرحلية التي تم استخدامها في إعداد التقارير المالية هي التي يتم اعتمادها في إعداد التقارير المالية المرحلية مع بعض الاستثناءات القليلة مثل التغيرات في المبادئ المحاسبية.

الإيرادات:

يتم الاعتراف بالإيرادات بالقاعدة المعتمدة نفسها في الفترات المالية السنوية، لكن بشكل مخالف فإن تكلفة الإنتاج يتم تحديدها مثل ما يتم احتسابها في التقارير المالية السنوية، لكن مع بعض الاستثناءات حول تقييم المخزون، وذلك كالتالي:

١)الشركات التي تعتمد طريقة مجمل الربح لتحديد تكلفة المخزون المرحلي، وهناك طرق أخرى لتقييم المخزون السنوي سوف تكشف بأن الطريقة المستخدمة في بيانات التقرير المرحلي بحاجة لتسويات ، من أجل تسويته مع المخزون السنوي الموجود فعليا.

٢)عند اتباع طريقة الـ LiFo في تصفية المخزون من بيانات التقرير المرحلي فإن مخزون آخر المدة سيظهر التكلفة الاستبدالية، وليس التكلفة وفق أساس الـ LiFo.

٣) إن خسائر المخزون من جراء هبوط القيمة السوقية ستكون متضمنة في فترة التقارير المرحلية، جراء حدث طارئ، والأرباح في الفترات المرحلية سيتم إدراكها في هذه الفترات المرحلية جراء حدث طارئ لكن لا نستطيع زيادة الخسائر

الموجودة في فترات مالية سابقة (الهبوط الحالي للقيمة السوقية سيتم توقعه في نهاية الفترة السنوية، وعندما يتوقع شراؤه في نهاية الفترة المالية فإنه لا يحتاج لتسويات في الفترة المالية).

٤)يتم احتساب تكلفة الإنتاج والبضاعة باستخدام نظام التكاليف المعيارية ويتم تحديدهما بالطريقة نفسها المستخدمة في نهاية الفترة المالية، والفروقات في التكاليف المعيارية سيتم توقعها فقط في نهاية الفترة المالية التي لا تكون متضمنة في بيانات الفترة المرحلية.

إن الكتاليف والمصاريف الأخرى تحمل وتخصص على المنتجات وفق المتوسط الحالي لنتائج التصنيع، التدفقات النقدية والوضع المالي لكل التقارير المالية،وفيما يلي التطبيقات في المحاسبة لمختلف التكاليف والمصروفات الأخرى:

القاعدة العامة في إعداد التقارير المالية للفترة المرحلية في تحديد التكاليف والمصاريف تعتبر جميعها ذات منفعة، وذلك بالمقارنة مع التقرير السنوي الذي يخصص الفترة الواحدة على كل الفترات، وذلك تطبيقا لمبدأ التناسب.

الشركات التي تتنوع فيها إيرادات المواد الموسمية يجب أن تكون حريصة في تجنب تأثيرها على القوائم المالية المرحلية ، وإلا ستصبح مضللة بالإضافة إلى أنها عندما تعرض النتائج كاملة في نهاية السنة يجب أن تكون مطابقة للتقارير المالية المرحلية.

الصفقات نادرة الحدوث غير العادلة تعامل كمعاملة الحوادث الطارئة مثل تأثيرات الإنفاق الناتجة عن تجزئة الأعمال ، حيث تعامل بشكل منفصل في التقارير المرحلية عند وقوع هذا الحدث الطارئ.

كذلك جميع المعلومات ذات العلاقة مثل التغيرات في المبادئ المحاسبية، الأحداث الطارئة، النتائج الرسمية، والمشتريات أو الصفقات إذا وجدت ، فمن الضروري الإفصاح عنها للتزود بالمعلومات لتصبح التقارير المالية المرحلية مفهومة.

النفقات الطارئة ومختلف حالات عدم التأكد الموجودة في البيانات المرحلية سيفصح عنها في التقارير المرحلية بالطريقة نفسها التي يتم التعامل معها في التقارير السنوية هذه البيانات للنفقات الممكنة الحدوث وحالات عدم التأكد من التقارير المرحلية ستكون مقيمة كما تقيم في التقرير السنوي، الإفصاح عن مثل هذه العناصر، يجب أن يكون موجودا في كل تقرير مرحلي وكل تقرير سنوي، وذلك حتى تتم معالجة النفقات الطارئة أو تعد عديمة الأهمية.

٥-قائمة التدفقات النقدية:

تعد قائمة التدفقات النقدية كجزء من مجموعة متكاملة من القوائم المالية المعدة انسجاما مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما (GAAP)، وذلك بالنسبة لجميع مشاريع الأعمال، وتبوب المقبوضات والمدفوعات النقدية ضمن هذه القائمة على أساس أنشطة تشغيلية، استثمارية، وتمويلية، حيث يتم تقديمها بطريقة تهدف إلى تسوية التغير الحاصل في النقدية منذ بداية الفترة حتى نهايتها.

وتتضمن البيانات التالية المبادئ المحاسبية المقبولة عموما الصادرة حول عرض قائمة التدفقات النقدية:

المعيار المحاسبي المالي (٩٥) : قائمة التدفقات النقدية.

المعيار المحاسبي المالي (١٠٢): قائمة التدفقات النقدية -إعفاء بعض المشاريع وتبويب التدفقات النقدية الناجمة عن حيازة أسهم معينة بهدف إعادة بيعها.

المعيار المحاسبي المالي (١٠٤): قائمة التدفقات النقدية -تقرير نهائي حول بعض المقبوضات والمدفوعات النقدية وتبويب التدفقات النقدية الناجمة عن عمليات الحيطة والحذر (أنشطة التحوط).

ملاحظة: إن المعيار المحاسبي (٩٥) معدل من خلال المعيار المحاسبي (١٣٣) "محاسبة الأدوات والأنشطة المتعلقة بالحيطة والحذر (أنشطة التحوط)"، كما أن المعيار

المحاسبي المالي (١٣٣) المعدل من خلال المعيار المحاسبي المالي (١٣٦) "محاسبة أدوات التغيرات المالية المستقبلية والأنشطة المتعلقة بالحيطة والحذر (أنشطة التحوط).

عندما تستخدم المعلومات التي تقدمها قائمة التدفقات النقدية بالاشتراك مع المعلومات المتوفرة في القوائم المالية الأخرى والتقارير المتعلقة بالإفصاح، فإنه من المتوقع أن تساعد هذه المعلومات المستثمرين، المقرضين، والمستخدمين الآخرين في :

١-تقدير قدرة المشروع على توليد تدفقات نقدية صافية موجبة في المستقبل.

٢-تقدير قدرة المشروع على مقابلة التزاماته، توزيع جزء من الأرباح، وإرضاء احتياجاته من التمويل الخارجي.

٣-تقدير أسباب الاختلافات بين صافي الدخل وبين المقبوضات والمدفوعات النقدية المرافقة.

٤-تقدير التأثيرات الناجمة عن كل من العمليات التمويلية والاستثمارية النقدية، وغير النقدية على المركز المالي للمشروع.

يقضي المعيار المحاسبي المالي (٩٥) بتضمين قائمة التدفقات النقدية كجزء من مجموعة متكاملة من القوائم المالية المعدة لأغراض عامة،والتي يتم نشرها من قبل أي مشروع من مشاريع الأعمال بشكل علني على العموم، كما يجب أن تذعن جميع مشاريع الأعمال إلى النصوص التي يتضمنها المعيار المحاسبي المالي (٩٥) ما عدا المنظمات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح، بعد ذلك عدل المعيار المحاسبي المالي (٩٥) بالمعيار المحاسبي المالي (١٠٢) والمعيار المحاسبي المالي (104).

لقد أصدر المعيار المحاسبي المالي (١٠٢) بهدف تقديم إعفاءات من النصوص التي يتضمنها المعيار المحاسبي المالي (٩٥)، وذلك بالنسبة لـ : (آ) بعض خطط مزايا المستخدمين التي تقدم تقريرا عن معلوماتهم المالية انسجاما مع المعيار المحاسبي المالي

(٣٥) "المحاسبة والإفصاح حول خطط محددة للمزايا التقاعدية: (ب) وبعض شركات الاستثمارات ذات السيولة العالية التي تقابل شروطا محددة.

وينص المعيار المحاسبي المالي (١٠٢) أيضا على أنه يجب تبويب المقبوضات والمدفوعات النقدية في قائمة التدفقات النقدية، والناجمة عن عمليات حيازة أسهم محددة، موجودات أخرى، قروض، وذلك بهدف إعادة بيعها حصرا، تحت بند التدفقات النقدية الناجمة عن الأنشطة التشغيلية.

يعدل المعيار المحاسبي المالي (١٠٤) المعيار المحاسبي المالي (٩٥) بهدف السماح للمصارف والمؤسسات الادخارية واتحادات التسليف بالإفصاح عن صافي التدفقات النقدية الناجمة عن عمليات محددة، عوضا عن إجمالي التدفقات النقدية الذي يقضي بالإفصاح عنه النصوص التي يتضمنها المعيار المحاسبي المالي(٩٥).

ويعدل المعيار المحاسبي المالي (١٠٤) أيضا المعيار المحاسبي المالي (٩٥) من خلال السماح للمشاريع التي تقابل شروطا محددة بتبويب التدفقات النقدية الناجمة عن عمليات الحيطة والحذر، والتدفقات النقدية الناجمة عن بنود التحوط ذات العلاقة بعمليات الحيطة والحذر في فئة التدفقات النقدية نفسها (أنشطة تشغيلية، انشطة استثمارية، أو أنشطة تمويلية).

تحدد قائمة التدفقات النقدية مبلغ النقدية الصافي المقدم أو المستخدم من قبل المشروع والناجم عن (آ) انشطة تشغيلية، (ب) أنشطة استثمارية، (جـ) أنشطة تمويلية وذلك خلال دورة مالية، وتشير قائمة التدفقات النقدية إلى التأثير النهائي لهذه التدفقات على النقدية والأموال شبه الجاهزة في المشروع، كما تتضمن قائمة التدفقات النقدية تسوية للنقدية والأموال شبه الجاهزة في بداية الفترة ونهايتها ، يقضي أيضا المعيار المحاسبي المالي (٩٥) بضرورة احتواء قائمة التدفقات النقدية على إفصاحات مختلفة مرتبطة بهذه القائمة حول جميع الأنشطة الاستثمارية والتمويلية في

المشروع والتي تؤثر على مركزه المالي، ولكن لا تؤثر على تدفقاته النقدية بشكل مباشر خلال الدورة المالية (الفقرة السادسة، (FAS-95).

يجب الإفصاح عن البنود التي يتم وصفها على أنها نقدية أو نقدية وأموال شبه جاهزة في قائمة التدفقات النقدية، من جهة أخرى ليس من الملائم أو المناسب الإفصاح عن البنود التي تتضمن شيئا من الغموض أو الالتباس مثل الاعتمادات المالية (الفقرة السابعة، FAS-95).

الأموال شبه الجاهزة :

تعتبر الأموال شبه الجاهزة ضمن المعيار المحاسبي المالي (٩٥) استثمارات قصيرة الأجل ذات سيولة عالية حيث (آ) يمكن تحويلها بسهولة إلى مبالغ محددة من النقدية كما تكون (ب) استحقاقاتها قريبة جدا، بحيث تقدم خطرا غير ذي أهمية حول التغيرات في القيمة الناجمة عن التغيرات الحاصلة في معدلات الفائدة. وكقاعدة عامة توصف الاستثمارات التي تكون استحقاقاتها الأصلية فقط بعد ثلاثة أشهر أو أقل على أنها أموال شبه جاهزة (الفقرة الثامنة، FAS-95)، ومن الأمثلة على البنود التي تعتبر أموالا شبه جاهزة سندات الخزينة، الأوراق التجارية، الاعتمادات المخصصة للاستثمار في أسواق المال، الاعتمادات الفيدرالية المباعة (الفقرة التاسعة، FAS-95).

*مؤشر عملي : يجب على المشروع أن يفصح عن سياسته المتعلقة بتحديد البنود التي يتم معالجتها على أساس أموال شبه جاهزة، فأي تغير في تلك السياسة سوف يفسر على أنه تغير في المبدأ المحاسبي، وسيتم إنجاز هذا التغير من خلال القيام بإعداد القوائم المالية التابعة لسنوات سابقة والمقدمة لأغراض المقارنة بطريقة أخرى (الفقرة العاشرة، FAS-95)، كما لا يحدد المعيار المحاسبي المالي (٩٥) المعالجة المحاسبية للمبالغ المودعة في حسابات المصرف وغير المتاحة للسحب المباشر مثل الأرصدة

المقابلة (مبالغ برسم التأمين) المودعة في حساب المقترض من المصرف، حيث يفترض منطقيا أن تعالج هذه المبالغ على أساس أنها نقدية، مع الإفصاح عن أية قيود جوهرية على المسحوبات.

إجمالي وصافي التدفقات النقدية :

يقضي المعيار المالي (٩٥) كقاعدة عامة بأن يفصح المشروع عن المبالغ الإجمالية لمقبوضاته ومدفوعاته النقدية في قائمة التدفقات النقدية، فعلى سبيل المثال يتم الإفصاح عن النفقات المدفوعة لحيازة العقارات والآلات والتجهيزات بشكل منفصل عن الإجراءات الناجمة عن عمليات الاقتراض بشكل منفصل عن تسديدات الديون، حيث يفترض عادة أن تكون المبالغ الإجمالية للمقبوضات والمدفوعات النقدية أكثر صلة وعلاقة من المبالغ الصافية ، وعلى أية حال قد يكون كافيا وفي بعض الظروف ، الإفصاح عن المبالغ الصافية لبعض الموجودات والمطاليب عوضا عن مبالغها الإجمالية (الفقرة الحادية عشر، FAS-95).

قد يتم الإفصاح خلال الدورة المالية عن صافي التغيرات ، وذلك بالنسبة للموجودات والمطاليب التي يكون فيها معدل الدوران سريعا، المبالغ كبيرة، والاستحقاقات قصيرة (الفقرة الثانية عشرة، FAS-95.

وتتضمن هذه التغيرات المقبوضات والمدفوعات النقدية التابعة لـ (آ)الاستثمارات "غير الأموال شبه الجاهزة"، (ب) مديني القروض، (جـ) الديون، وذلك بشرط أن يكون الاستحقاق الأصلي للأصل أو الخصم ثلاثة أشهر أو أقل (الفقرة الثالثة عشر، FAS-95).

يسمح المعيار المحاسبي المالي (١٠٤) للمصارف والمؤسسات الادخارية واتحادات التسليف بالإفصاح عن المبالغ الصافية بالنسبة لـ (آ) ودائع المؤسسات

المالية الأخرى ومسحوبات الودائع، (ب) ما يقبل من الودائع بإخطار وتسديدات الودائع، (جـ) القروض المقدمة للزبائن والتحصيلات الأولية للقروض.

تبويب المقبوضات والمدفوعات النقدية :

يجب على المشروع أن يبوب مقبوضاته ومدفوعاته النقدية ضمن أنشطة تشغيلية أو أنشطة استثمارية أو أنشطة تمويلية، وذلك وفقا للمعيار المحاسبي المالي الأمريكي (٩٥) (الفقرة الرابعة عشر، FAS-95).

***الأنشطة التشغيلية:**

تتضمن الأنشطة التشغيلية جميع العمليات والأحداث الأخرى التي لا تعرف على أنها أنشطة استثمارية أو تمويلية، وبشكل عام تشمل الأنشطة التشغيلية السلع المنتجة والمسلمة والخدمات المقدمة (أي العمليات التي تدخل في تحديد صافي الدخل) (الفقرة الحادية والعشرون، FAS-95).

-التدفقات النقدية الداخلة :

١-المقبوضات النقدية الناجمة عن مبيعات السلع أو الخدمات، بما فيه المقبوضات الناجمة عن تحصيل أو بيع الأرصدة وأوراق القبض قصيرة وطويلة الأجل الناشئة عن مثل هذه المبيعات.

٢-المقبوضات النقدية الناجمة عن عوائد القروض، وأدوات الدين الأخرى العائدة لمؤسسات أخرى وأسهم الملكية.

٣-جميع المقبوضات النقدية الأخرى غير المصنفة كأنشطة استثمارية أو تمويلية.

-التدفقات النقدية الخارجة:

١-المدفوعات النقدية الناجمة عن شراء المواد الأولية اللازمة لعملية التصنيع ، أو لشراء السلع بهدف إعادة بيعها، بما فيه المدفوعات الأولية على الحساب وأوراق الدفع قصيرة وطويلة الأجل المحررة إلى الموردين.

٢-المدفوعات النقدية إلى الموردين والمستخدمين الآخرين لقاء تقديم سلع وخدمات أخرى.

٣-المدفوعات النقدية الناجمة عن تسديد الضرائب والرسوم والغرامات والضرائب الإضافية، أو الرسوم الأخرى إلى الحكومة.

٤-المدفوعات النقدية الناجمة عن تسديد الفوائد إلى المقرضين والجهات الأخرى.

٥-جميع المدفوعات النقدية الأخرى غير المصنفة كأنشطة استثمارية أو تمويلية.

***الأنشطة الاستثمارية :**

تتضمن الأنشطة الاستثمارية عمليات تقديم وتحصيل القروض وعمليات الحيازة والتخلص من أدوات الدين أو أدوات الملكية والعقارات والأراضي والتجهيزات والأصول الأخرى المنتجة، حيث تقتني هذه الأصول أو تستخدم في إنتاج السلع أو الخدمات عن طريق المشروع (غير المواد الأولية والتي هي عبارة عن جزء من مخزون المشروع)(الفقرة الخامسة عشر، FAS-95)، أما عمليات الحيازة والتخلص من بعض القروض أو أدوات الدين أو أدوات الملكية والتي تمت حيازتها حصرا بهدف إعادة بيعها فيتم استبعادها من الأنشطة الاستثمارية (الفقرة العاشرة، FAS-102).

-التدفقات النقدية الداخلة:

١-المقبوضات الناجمة عن متحصلات أو مبيعات القروض وأدوات الدين العائدة لشركات أخرى.

٢-المقبوضات الناجمة عن مبيعات أدوات الملكية العائدة لمشاريع أخرى، والمقبوضات الناجمة عن عوائد الاستثمارات في تلك الأدوات.

٣-المقبوضات الناجمة عن مبيعات العقارات والأراضي والتجهيزات والأصول الأخرى المنتجة.

–التدفقات النقدية الخارجة :

١-المدفوعات الناجمة عن القروض المقدمة من قبل المشروع والمدفوعات الناجمة عن حيازة أدوات الدين في مؤسسات أخرى.

٢- المدفوعات الناجمة عن حيازة أدوات الملكية في مؤسسات أخرى.

٣-المدفوعات الناجمة عن حيازة العقارات والأراضي والتجهيزات والأصول الأخرى المنتجة، حيث تكون هذه المدفوعات في وقت الشراء أو بعده بقليل.

*** الأنشطة التمويلية :**

تتضمن الأنشطة التمويلية عمليات الحصول على الموارد من المالكين، وتقديمها إليهم مع العوائد على استثماراتهم والعوائد من استثماراتهم، وعمليات اقتراض الأموال وتسديد المبالغ المقترضة، أو فيما عدا ذلك من تسديد الالتزامات، كما تتضمن هذه الأنشطة عمليات الحصول على الموارد الأخرى من الدائنين، وتسديدها على شكل ائتمان طويل الأجل (الفقرة الثامنة عشر، FAS-95).

–التدفقات النقدية الداخلة :

١-الموارد الناجمة عن إصدار أدوات الملكية.

٢-الموارد الناجمة عن إصدار السندات والرهونات العقارية والأسهم، وعمليات الاقتراض الأخرى قصيرة أو طويلة الأجل.

–التدفقات النقدية الخارجة :

١-المدفوعات الناجمة عن توزيعات الأرباح إلى المساهمين او التوزيعات الأخرى إلى المالكين، بما فيه النفقات اللازمة لاستعادة أدوات الملكية العائدة للمشروع.

٢-تسديدات المبالغ المقترضة.

٣-المدفوعات الأولية الأخرى إلى الدائنين الذين قدموا ائتمانات طويلة الأجل.

وعلى نحو ملائم يتم تبويب المقبوضات أو المدفوعات النقدية، والتي من الممكن تصنيفها إلى أكثر من نشاط واحد من أنشطة التدفقات النقدية على أساس النشاط الذي من المرجح أن يكون المورد السائد أو الغالب للتدفقات النقدية بالنسبة لذلك البند، فعلى سبيل المثال تعتبر عمليات الحصول على التجهيزات المستخدمة من قبل المشروع أو المؤجرة إلى الآخرين بشكل عام أنشطة استثمارية، وعلى أية حال إذا كانت نية المشروع تتمثل في استخدام أو تأجير التجهيزات لفترة قصيرة من الزمن، ثم بيعها ، تعتبر المقبوضات والمدفوعات النقدية المرافقة لعمليات الحصول على التجهيزات أو عمليات إنتاجها وعملية البيع اللاحق لها تدفقات نقدية ناجمة عن أنشطة تشغيلية (الفقرة الرابعة والعشرون، FAS-95).

وبحسب المعيار FAS-95 نجد :

-تظهر الفوائد المدفوعة على أساس نشاط تشغيلي بالرغم من الحقيقة القائلة بأن توزيعات الأرباح المدفوعة إلى المساهمين تظهر على أساس نشاط تمويلي.

-تظهر الفوائد وتوزيعات الأرباح المستلمة على أساس نشاط تشغيلي بالرغم من ارتباطها الوثيق مع أنشطة أخرى تظهر على أساس أنشطة استثمارية.

-تظهر الأرباح والخسائر الناجمة عن العمليات المتعلقة بالموجودات والمطاليب،(على سبيل المثال: بيع الأراضي، إطفاء الديون) على أساس أنشطة استثمارية وتمويلية، بالرغم من إدخال الربح أو الخسارة الناجمة عن هذه العمليات في صافي الدخل.

-تظهر ضرائب الدخل بشكل كلي على أساس نشاط تشغيلي بالرغم من الحقيقة القائلة بأن الأرباح والخسائر التي من الممكن أن تؤثر على ضرائب الدخل قد تظهر على أساس أنشطة استثمارية وتمويلية.

كقاعدة عامة يجب تبويب كلا من المقبوضات النقدية او المدفوعات النقدية وفقا لمصدرها (تشغيلي، استثماري، أو تمويلي)، من دون الأخذ بعين الاعتبار فيما إذا

كانت قد نشأت كتحوط من بند آخر، وعلى أية حال يحدد المعيار المحاسبي المـــالي (١٠٤) بأنه قد تبوب التدفقات النقدية الناجمة عن عمليات الحيطة والحذر في الفئـة نفسها التي تبوب فيها التدفقات النقدية الناجمة عن بنود التحـــوط ذات العلاقـــة بعمليات الحيطة والحذر، وذلك بشرط (آ) أن يفصح المشروع عن سياسته المحاسبية هذه، (ب) وأن تفصح عن الربح أو الخسارة الناجمة عن أدوات الحيطـــة والحـــذر على أساس أنه الربح أو الخسارة المعوضة الناجمة عن بنود التحوط، وذلك في الفترة المحاسبية نفسها (الفقرة السابعة، FAS-104).

ينص المعيار المحاسبي المالي (١٠٢) على أنه يجب تبويب المقبوضات والمدفوعـــات النقدية في قائمة التدفقات النقدية، كتدفقات نقدية ناجمة عن أنشطة تشغيلية تكـون مثل هذه المقبوضات والمدفوعات ناجمة عن عملية حيازة أو بيع :

آ-الأسهم والأصول الأخرى التي يتم حيازها بهدف إعادة بيعها حصـــرا وتقـــدم بالقيمة السوقية في حساب المتاجرة.

ب-والقروض التي يتم حيازها هدف إعادة بيعها وتقدم بالقيمة السوقية أو بســعر التكلفة أو السوق أيهما أقل (الفقرة الثامنة، FAS 102)، وعلى أية حال تبــــوب المقبوضات والمدفوعات النقدية الناجمة عن عملية بيع القروض والتي تمت حيازهـــا أصلا كاستثمارات في قائمة التدفقات النقدية، كتدفقات نقدية ناجمة عن أنشـــطة استثمارية، من دون الأخذ بعين الاعتبار لأي تغير لاحق في هدف الاحتفاظ بهـــذه القروض (الفقرة التاسعة، FAS102).

التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية :

يجب على المشروع أن يفصح في قائمة تدفقاته النقديـــة، فيمـــا يتعلـــق بعمليات تحويل العملات الأجنبية أو العمليات الأجنبية، عن التدفقـــات النقديـــة بعملية الإفصاح المستخدمة في القوائم المالية والمكافئة للتدفقات النقديـــة بالعملـــة

الأجنبية مستخدماً في الواقع أسعار الصرف في زمن حدوث التدفقـــات النقديـــة. وعلى نحو ملائم قد يستخدم سعر صرف وسطي مرجح عن الفترة عوضـــاً عـــن أسعار العملات في تواريخ حدوث التدفقات النقدية، وذلك بشـــرط أن تكـــون متقاربة النتائج إلى حد كبير،كما يتم الإفصاح عن أثر تغيرات أسعار الصرف علـــى أرصدة النقدية المسجلة بعملات أجنبية في قائمة التدفقات النقدية كجزء منفصـــل عن تسوية التغيير في النقدية والأموال شبه الجاهزة خلال الفترة (الفقرة الخامســـة والعشرون، FAS-95).

إعفاء بعض خطط مزايا المستخدمين:

يقدم المعيار المحاسبي المالي (١٠٢) إعفاءً من النصوص التي يقضي بها المعيار المحاسبي المالي (٩٥) وذلك حول :

آ-خطط محددة للمزايا التقاعدية،والتي تقدم المعلومات المالية للمستخدمين انسجاماً مع المعيار المحاسبي المالي (٣٥).

ب-وخطط أخرى لمزايا المستخدمين والتي تقدم معلوماتهم المالية المشـــابهة لتلـــك المعلومات التي يتطلبها المعيار المحاسبي المال (٣٥)، بما فيه خطط مزايا المســـتخدمين تلك التي تقدم خطة استثماراتهم بالقيمة العادلة.

وبالتالي ليس هناك ما يفرض على خطط المزايا التقاعدية هذه المقدمة للمســـتخدمين تضمين قائمة التدفقات النقدية في البيانات المالية التي تحتويها هذه الخطط، على أية حال يحث المعيار المحاسبي المالي (١٠٢) جميع خطط المزايـــا التقاعديـــة المقدمـــة للمستخدمين على تضمين قائمة التدفقات النقدية كجزء من البيانات المالية الـــتي تحتوية هذه الخطط، وذلك في الظروف التي تقدم فيها مثل هذه القائمة معلومـــات وثيقة الصلة بخصوص قدرة الخطة على مقابلة التزاماتها المستقبلية (الفقرة الخامســـة، FAS-102).

إعفاء بعض شركات الاستثمار:

أصدر المعيار المحاسبي المالي (١٠٢) بهدف تقديم بعض الإعفـــاءات مـــن النصوص التي يقضي بها المعيار المحاسبي المالي (٩٥). وتنص إحدى هذه الإعفــاءات على أن مؤسسات محددة من النمط الاستثماري، والتي تحقق جميع الشروط المحـددة في المعيار المحاسبي المالي (١٠٢) غير مجبرة على تضمين قائمة التدفقـــات النقديـــة كجزء من العرض المالي المتكامل الذي تقدمه هذه المؤسسات بالانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما (GAAP).

وفيما يلي المؤسسات التي تدخل ضمن هذا الإعفاء (الفقرة السادسة، FAS-102).

آ- شركات الاستثمار الخاضعة لمتطلبات التسجيل والتنظيم التي يقضي بها قـــانون شركات الاستثمار لعام ١٩٤٠.

ب-مشاريع الاستثمار التي تملك بشكل أساسي الخصائص نفسها التي تتمتع بهـــا شركات الاستثمار.

جـــ-صناديق الائتمان الشائعة، الأرصدة السنوية المتغيرة، أو الصنـــاديق المماثلـــة المودعة لدى المصارف أو شركات التأمين أو أية مشاريع أخرى تظهر على شـــكل وصي أو مدير أو حارس على الاستثمارات المجمعة والأموال المعاد استثمارها.

تعتبر المؤسسات ذات النمط الاستثماري المشار إليها أعلاه غير مجبرة على تضمـــين قائمة التدفقات النقدية في العروض المالية التي النقدية في البيانات المالية التي تقدمـها، وذلك بشرط أن تحقق هذه المؤسسات كلها الشروط التاليـــة (الفقـــرة الســـابعة، FAS-102):

آ-جميع الاستثمارات المملوكة من قبل المشروع تم تغطيتها فعليا خـــلال الفـــترة بسيولة عالية من خلال القوائم المالية (تتضمن الاستثمارات ذات السيولة العاليـــة -

ليس على سبيل الحصر- الأسهم الرائجة والأصول الأخرى التي يمكن بيعها من خلال الأسواق المتواجدة).

ب-إن تحمل جميع الاستثمارات المملوكة من المشروع فعليا بالقيمة السوقية بما فيه الأسهم التي تحسب قيمتها السوقية عن طريق استخدام الأساليب الفنية للتسعير، الصادرة عن مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) ، أما الأسهم التي لا تحقق هذا الشرط فيجب تحديد (آ) قيمتها السوقية والتي لا يمكن التحقق منها بسهولة.، (ب) كما يجب تحديد قيمتها العادلة عن طريق مجلس الإدارة في المشروع بحسن نية.

جـ-أن يملك المشروع جزءا بسيطا من الديون أو بالأحرى أن لا يملك أية ديون، وذلك بناء على نسبة متوسط الديون المصدرة خلال الفترة إلى متوسط إجمالي الأصول، ولتحقيق أغراض المعيار المحاسبي المالي (١٠٢) قد يستبعد متوسط الديون المصدرة بشكل عام الالتزامات الناجمة عن: (آ) استرداد الأسهم من قبل المشروع، (ب) المشتريات المتقلبة للأسهم أو الأصول المشابهة، (ج) أو التغيرات التي يتم تغطيتها من خلال التوثيق والتسجيل. د-أن يقدم المشروع قائمة تبين التغيرات الحاصلة في صافي الموجودات.

محتوى وشكل قائمة التدفقات النقدية:

يجب أن تفصح قائمة التدفقات بشكل مفصل عن مبلغ النقدية الصافية المقدمة أو المستخدمة خلال الفترة والناجمة عن :

آ-الأنشطة التشغيلية، ب-الأنشطة الاستثمارية، ج-الأنشطة التمويلية في المشروع. كما يجب الإفصاح بوضوح عن أثر المبلغ الإجمالي للنقدية الصافية المقدمة أو المستخدمة خلال الفترة، والناجمة عن جميع المصادر (التشغيلية، الاستثمارية، والتمويلية) على النقدية والأموال شبه الجاهزة في المشروع بطريقة يمكن من خلالها تسوية النقدية والأموال شبه الجاهزة في بداية ونهاية الفترة (الفقرة السادسة

والعشرون، FAS-95). يحث المعيار المحاسبي المالي (٩٥) المشروع على استخدام الطريقة المباشرة فيما يتعلق بالإفصاح عن التدفقات النقدية الناجمة عن الأنشطة التشغيلية في قائمة التدفقات النقدية، ولكن لا يجبره على استخدام هذه الطريقة (الفقرة السابعة والعشرون، FAS-95)، فالمشاريع التي لا تستخدم الطريقة المباشرة في الإفصاح عن تدفقاتها النقدية الناجمة عن الأنشطة التشغيلية قد يستخدم الطريقة غير المباشرة (المشار إليها أيضا أنها طريقة التسوية)، وليس هناك من اختلاف في طريقة الإفصاح عن التدفقات النقدية عن الأنشطة الاستثمارية والتمويلية، بغض النظر فيما إذا كانت الطريقة المستخدمة للإفصاح عن التدفقات النقدية الناجمة عن العمليات هي الطريقة المباشرة أو الطريقة غير المباشرة.

الطريقة المباشرة:

يعكس عرض قائمة التدفقات النقدية باستخدام الطريقة المباشرة المبالغ الإجمالية للعناصر الرئيسة من المقبوضات والمدفوعات النقدية الناجمة عن الأنشطة التشغيلية مثل النقدية المستلمة من الزبائن والنقدية المدفوعة إلى الموردين والمستخدمين، فمن خلال استخدام الطريقة المباشرة نجد أن مبلغ النقدية الصافي المقدم عن طريق الأنشطة التشغيلية أو المستخدم في الأنشطة التشغيلية خلال الفترة يعادل الفرق بين المبلغ الإجمالي للمقبوضات النقدية الإجمالية والمبلغ الإجمالي للمدفوعات النقدية الإجمالية الناجمة عن الأنشطة التشغيلية.

يفرض المعيار المحاسبي المالي (٩٥) على المشاريع التي تستخدم الطريقة المباشرة في الإفصاح عن مبالغ التدفقات النقدية الصافية المقدمة عن طريق الأنشطة التشغيلية أو المستخدمة في الأنشطة التشغيلية، بأن تعرض وبشكل منفصل في قائمة تدفقاتها كحد أدنى العناصر الرئيسة التالية للمقبوضات والمدفوعات النقدية الناجمة عن الأنشطة التشغيلية (الفقرة السابعة والعشرون، FAS-95).

*النقدية المحصلة من الزبائن بما فيهم المستأجرين، أصحاب الرخص، والمقبوضات الأخرى المشابهة.

*الفوائد وتوزيعات الأرباح المستلمة.

*أية مقبوضات نقدية أخرى ناجمة عن الأنشطة التشغيلية.

*النقدية المدفوعة إلى المستخدمين والموردين الآخرين للسلع أو الخدمات، بما فيهم موردي عقود التأمين والإعلان والمدفوعات النقدية الأخرى المشابهة.

*أية مدفوعات نقدية أخرى ناجمة عن الأنشطة التشغيلية بما فيها الفوائد المدفوعة، ضرائب الدخل المدفوعة، والمدفوعات النقدية الأخرى المشابهة.

تحث النصوص التي يتضمنها المعيار المحاسبي المالي (٩٥) المشروع على تضمين التدفقات النقدية تفاصيل أخرى ذات مغزى تتعلق بمقبوضاته ومدفوعاته النقدية الناجمة عن الأنشطة التشغيلية، ولكنها لا تجبره على ذلك، فعلى سبيل المثال قد يقرر بائع المفرق أو المصنع إعادة تقسيم النقدية المدفوعة إلى المستخدمين والموردين إلى مدفوعات نقدية ناجمة عن تكاليف المخزون ومدفوعات نقدية ناجمة عن مصاريف إدارية، مصاريف عامة، ومصاريف بيعية (الفقرة السابعة والعشرون، FAS-95).

يحث المعيار المحاسبي (٩٥) على استخدام الطريقة المباشرة، لأنها تعكس المبالغ الإجمالية للعناصر الرئيسة من المقبوضات والمدفوعات النقدية الناجمة عن الأنشطة التشغيلية، بينما لا تعكس الطريقة غير المباشرة ذلك.

الطريقة غير المباشرة:

يمكن للمشاريع التي لا تختار الطريقة المباشرة، والتي يحث على استخدامها المعيار المحاسبي (٩٥) بهدف تقديم معلومات حول الأنواع الرئيسة من المقبوضات والمدفوعات النقدية الناجمة عن الأنشطة التشغيلية، أن تحدد وتفصح بصورة غير

مباشرة عن مبلغ التدفقات النقدية الصافية نفسها الناجمة عن الأنشطة التشغيلية من خلال تسوية صافي الدخل وتحويله إلى تدفقات نقدية صافية ناجمة عن أنشطة تشغيلية (الطريقة غير المباشرة أو طريقة التسوية) ، حيث تتضمن التعديلات الضرورية التي تجري على صافي الدخل بهدف تسويته وتحويله إلى تدفقات نقدية صافية استبعاد: (آ) أثر جميع المقبوضات والمدفوعات النقدية المقبوضة أو المدفوعة مقدما الناجمة عن الأنشطة التشغيلية المحققة في وقت سابق مثل التغيرات التي تحصل في المخزون خلال الفترة والإيرادات المقبوضة مقدما وما يشابه ذلك، (ب) أثر جميع المقبوضات والمدفوعات النقدية المستحقة الناجمة عن الأنشطة التشغيلية والمتوقع تحققها في المستقبل مثل التغيرات التي تحصل في حسابات الزبائن والموردين خلال الفترة، (ج) وأثر جميع البنود المصنفة على أنها تدفقات ناجمة عن أنشطة استثمارية أو تمويلية مثل الأرباح أو الخسائر الناجمة عن مبيعات العقارات والأراضي والتجهيزات والعمليات التي لم تكتمل (أنشطة استثمارية)، والأرباح والخسائر الناجمة عن إطفاء الديون (أنشطة تمويلية) (الفقرة الثامنة والعشرون، FAS-95).

طريقة تسوية صافي الدخل وتحويله إلى تدفقات نقدية صافية:

يقضي المعيار المحاسبي المالي (٩٥) بوجوب تقديم طريقة التسوية المتضمنة تحويل صافي الدخل إلى تدفقات نقدية صافية بالاشتراك مع قائمة التدفقات النقدية، من دون الأخذ بعين الاعتبار فيما إذا كان المشروع يستخدم الطريقة المباشرة أو الطريقة غير المباشرة للإفصاح عن التدفقات النقدية الصافية الناجمة عن الأنشطة التشغيلية. وتقدم طريقة التسوية المتضمنة تحويل صافي الدخل إلى تدفقات نقدية صافية ناجمة عن الأنشطة التشغيلية معلومات حول التأثيرات النهائية للعمليات التشغيلية، والأحداث الأخرى التي تؤثر على صافي الدخل والتدفقات النقدية

الناجمة عن الأنشطة التشغيلية في فترات مختلفة. حيث تعكس طريقة التسوية هـذه جميع الأنواع الرئيسة للبنود التي تجري عليها عملية التسوية بشكل منفصل، فعلى سبيل المثال يتم الإفصاح بشكل منفصل عن جميع الأنواع الرئيسة للمقبوضات والمدفوعات النقدية المقبوضة أو المدفوعة مقدما الناجمة عن الأنشطة التشغيلية والمحققة في وقت سابق، والمقبوضات والمدفوعات النقدية المستحقة الناجمة عن الأنشطة التشغيلية والمتوقع تحققها في المستقبل، بما فيه التغيرات التي تحصل في حسابات المدينين والدائنين المتعلقة بالأنشطة التشغيلية خلال الفترة كحد أدنى، كما يتم حث المشاريع على إزالة الفئات التي تعتبرها ذات مغزى وأهمية،فعلى سبيل المثال قد يتم الإفصاح عن التغيرات التي تحصل في حسابات المدينين المرتبطة بالعمليات التجارية في المشروع من مبيعات للسلع أو الخدمات بشكل منفصل عن التغيرات التي تحصل في حسابات المدينين المرتبطة بالأنشطة التشغيلية الأخرى (الفقرة التاسعة والعشرون، FAS-95).

إذا كان المشروع يستخدم الطريقة المباشرة يتم تقديم طريقة التسوية المتضمنة تحويل صافي الدخل إلى تدفقات نقدية صافية، ناجمة عن الأنشطة التشغيلية في جدول منفصل مرافق لقائمة التدفقات النقدية (الفقرة الثلاثون، FAS-95).

أما إذا كان المشروع يستخدم الطريقة غير المباشرة، فيتم تقديم طريقة التسوية إما ضمن قائمة التدفقات النقدية وكجزء منها، أو يتم تقديمها في جدول منفصل مرافق لقائمة التدفقات النقدية مفصحا فقط عن التدفقات النقدية الصافية الناجمة عن الأنشطة التشغيلية، فإذا تم تقديم طريقة التسوية ضمن قائمة التدفقات النقدية وكجزء منها، يجب أن تظهر في هذه الحالة وبوضوح جميع التعديلات التي تجري على صافي الدخل بهدف تحديد التدفقات النقدية الصافية الناجمة عن الأنشطة التشغيلية كبنود تسوية (الفقرة الثلاثون، FAS- 95).

يقضي المعيار المحاسبي المالي (٩٥) بالإفصاح عن مبالغ الفوائد المدفوعة (صافي المبالغ المرسملة)، وضرائب الدخل المدفوعة خلال الفترة بشكل منفصل ، من دون الأخذ بعين الاعتبار فيما إذا كانت الطريقة المستخدمة للإفصاح عن التدفقات النقدية الصافية الناجمة عن الأنشطة التشغيلية، هي الطريقة المباشرة أو الطريقة غير المباشرة (الفقرة التاسعة والعشرون، FAS- 95).

الأنشطة الاستثمارية والتمويلية غير النقدية:

يجب أن تتضمن الإفصاحات مع قائمة التدفقات النقدية معلومات حول جميع الأنشطة الاستثمارية والتمويلية في المشروع خلال الفترة، والتي تؤثر على الأصول والخصوم المعترف بها ولكن لا تسفر عن مقبوضات أو مدفوعات نقدية ، وقد تكون هذه الإفصاحات إما على شكل سرد أو تكون ملخصة في جدول، كما يفترض أن تخص هذه الافصاحات بصورة واضحة الوجهات النقدية وغير النقدية للعمليات المتضمنة بنودا مشابهة، وتتضمن الأمثلة على العمليات الاستثمارية والتمويلية غير النقدية:

*تحويل الديون إلى حقوق الملكية.

*حيازة الأصول من خلال اتخاذ التزامات مرتبطة بهذه الأصول مباشرة (مثال ذلك: عقود الإيجار الرأسمالية، شراء بناء عن طريق تقديم رهن عقاري إلى البائع).

*استبدال أصول أو خصوم غير نقدية بأصول أو خصوم أخرى غير نقدية.

ويتم الإفصاح في قائمة التدفقات النقدية فقط حول الجزء النقدي من العمليات التي تتضمن جزءا نقديا وجزءا غير نقدي (الفقرة الثانية والثلاثون، FAS-95).

لا يسمح للمشروع بالإفصاح في قوائمه المالية حول أي مبلغ يمثل تدفقا نقديا للسهم (الفقرة الثالثة والثلاثون، FAS-95).

المؤسسات المالية

يسري المعيار المحاسبي المالي (١٠٢) بصورة أساسية على قوائم التدفقات النقدية المعدة من قبل المؤسسات المالية، حيث تصنف المقبوضات والمدفوعات النقدية، المرافقة للأوراق المالية والمحتملة من قبل المصارف والسماسرة والمتعاملين بالأوراق المالية ، كتدفقات نقدية ناجمة عن أنشطة تشغيلية. من جهة أخرى إذا كان الهدف من حيازة الأوراق المالية تحقيق أغراض استثمارية، في هذه الحالة تصنف المقبوضات والمدفوعات النقدية التي تخص هذه الأوراق كتدفقات نقدية ناجمة عن أنشطة استثمارية، كما يعالج القروض بطريقة مشابهة. حيث تصنف المقبوضات والمدفوعات النقدية، المرافقة للقروض التي يتم الحصول عليها بضمانة عقارات، وذلك بهدف إعادة بيعها عن طريق المصرف أو الوسطاء، كتدفقات ناجمة عن أنشطة تشغيلية. وعلى أية حال إذا كان الهدف من الحصول على القروض بضمانة عقارات تحقيق أغراض استثمارية، في هذه الحالة تصنف المقبوضات والمدفوعات النقدية التي تخص هذه القروض كتدفقات نقدية ناتجة عن أنشطة استثمارية (الفقرتان الثامنة والتاسعة، FAS-102).

وعوضا عن الإفصاح عن المبالغ الإجمالية للتدفقات النقدية التابعة لهذه المؤسسات المالية، وكما هو مطلوب وفقا للمعيار المحاسبي المالي (٩٥)، يسمح للمصارف والمؤسسات الادخارية واتحادات التسليف من خلال المعيار المحاسبي (١٠٤) بالإفصاح عن المبالغ الصافية للتدفقات النقدية الناجمة عن:

آ-الودائع ومسحوبات الودائع من قبل المؤسسات المالية الأخرى.

ب-ما يقبل من الودائع بإخطار وتسديدات الودائع.

جـ-القروض المقدمة إلى الزبائن والتحصيلات الأولية للقروض (الفقرة السابعة، FAS-104).

وبالتالي يملك المشروع للإفصاح عن التدفقات النقدية في قائمة تدفقاته النقدية الخيارات التالية:

١-الإفصاح عن المبلغ الإجمالي لجميع المقبوضات والمدفوعات.

٢-الإفصاح عن التدفقات النقدية الصافية في الحالات المحددة التي يسمح بها المعيار المحاسبي المالي (٩٥)، مثل القروض التي تكون استحقاقاتها بعد ثلاثة أشهر أو أقل، والإفصاح عن المبلغ الإجمالي لجميع العمليات الأخرى.

٣-الإفصاح عن التدفقات النقدية الصافية في الحالات المحددة التي يسمح بها المعيار المحاسبي المالي (١٠٤)، مثل الودائع بإخطار، والإفصاح عن المبلغ الإجمالي لجميع العمليات الأخرى، وذلك في حال كون المشروع هو عبارة عن مصرف أومؤسسة ادخارية أو اتحاد تسليفي.

٤-الإفصاح عن التدفقات النقدية الصافية في الحالات المسموح بها من قبل المعيار المحاسبي المالي (٩٥) والحالات المسموح بها أيضا، من قبل المعيار المحاسبي المالي (١٠٤)، والإفصاح عن المبلغ الإجمالي لجميع العمليات الأخرى، وذلك في حال كون المشروع هو عبارة عن مصرف أو مؤسسة ادخارية أو اتحاد تسليفي.

وقد تسبب الخيارات الموجزة في الأعلى ضعفا في القدرة على المقارنة بين قوائم التدفقات النقدية التابعة لمشاريع مختلفة.

إذا كان المشروع الموحد (مشروع ناجم عن اندماج شركتين أو أكثر) يتضمن مصرفا أو مؤسسة ادخارية أو اتحاد تسليفي يستخدم طريقة الإفصاح بالمبالغ النقدية الصافية المسموح بها من قبل المعيار المحاسبي المالي (١٠٤) ، في هذه الحالة يجب أن تفصح قائمة التدفقات النقدية التابعة للمشروع الموحد وبشكل منفصل عن:

آ-التدفقات النقدية الصافية في المؤسسة المالية.

ب-المقبوضات والمدفوعات النقدية الإجمالية المتعلقة بالأعضاء الآخرين في المشروع الموحد بما فيه الشركات التابعة للمؤسسة المالية، والتي هي بحد ذاتها ليست مؤسسات مالية (الفقرة السابعة، FAS-104).

توضيح للإجراءات الأساسية المتبعة في إعداد قائمة التدفقات النقدية:

يهدف التوضيح الشامل الذي يأتي لاحقا إلى إظهار الإجراءات الأساسية في إعداد قائمة التدفقات النقدية، وتتضمن قائمة التدفقات النقدية عادة السنة الحالية والسنة التي تسبقها مباشرة، وذلك لأغراض المقارنة، وعلى أية حال يتم عرض السنة الحالية فقط، بالإضافة إلى استبعاد النصوص التي يتضمنها المعيار المحاسبي (١٠٢)وذلك من أجل الحفاظ على التوضيح سهلا وبسيطا بقدر الإمكان، لذلك فإن قائمة التدفقات النقدية المبينة في التوضيح التالي هي فقط من أجل المشاريع المختلفة دون المؤسسات المالية.

يمثل حساب الزيادات والتخفيضات في أرصدة الميزانية من الفترة السابقة إلى الفترة الحالية نقطة البداية في إعداد قائمة التدفقات النقدية، وذلك انسجاما مع النصوص التي يتضمنها المعيار المحاسبي المالي (٩٥)، بعد إتمام عملية حساب جميع الزيادات والتخفيضات يجب تحليل كل واحدة منها من أجل تحديد تأثيرها، إذا كان لها تأثير, على النقدية الصافية المقدمة أو المستخدمة في أي من الأنشطة التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية في المشروع، فإذا كان عنصر الزيادة أو التخفيض يتألف من أكثر من عملية واحدة، يجب في هذه الحالة تحليل كل عملية بشكل منفصل، بالإضافة إلى ورقة عمل التدفقات النقدية التي تصور الزيادات والتخفيضات في حسابات الميزانية من فترة إلى أخرى، فإنه من الضروري إعداد قائمة دخل موجزة.

لقد تم تزويد هذا التوضيح في كل جزء من أجزائه بأرقام يمكن العودة إلى كل منها بحيث تسمح هذه الأرقام للقارئ بتتبع كل عملية من مصدرها الأصلي، وصولاً إلى الحالة التي تظهر فيها في قائمة التدفقات النقدية، كما يتم توضيح قوائم التدفقات النقدية المعدة بكلا الطريقتين المباشرة وغير المباشرة.

يتألف هذا التوضيح من الوثائق التالية بحسب ترتيب ظهورها:

ورقة عمل التدفقات النقدية: تعكس هذه الورقة الزيادات والتخفيضات في حسابات الميزانية التابعة للشركة المحاسبية المساهمة (AAA) من الفقرة (٢٠٠١) إلى الفقرة (٢٠٠٢)، كما تظهر أيضاً ورقة العمل هذه قائمة دخل موجزة للشركة المحاسبية المساهمة (AAA)، ويتم وضع أرقام المرجع بين أقواس.

جدول العمليات:

يتضمن هذا الجدول تحليلاً منفصلاً لكل عملية زيادة أو تخفيض تظهر في ورقة عمل التدفقات النقدية. ويتم وضع أرقام المرجع بين أقواس.

جدول التدفقات النقدية الناجمة عن الأنشطة التشغيلية باستخدام الطريقة المباشرة:

يوضح هذا الجدول كيفية الحصول على المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية اللازمة لاستخدام الطريقة المباشرة.

قائمة التدفقات النقدية الموحدة (الطريقة غير المباشرة):

المعدة انسجاماً مع النصوص التي يتضمنها المعيار المحاسبي المالي (٩٥).

ورقة عمل التدفقات النقدية:

الشركة المحاسبية المساهمة (AAA)

ورقة عمل التدفقات النقدية في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٢

	الزيادة أو (التخفيض)	شراء شركة (XYZ)	الزيادة أو (التخفيض) من دون شركة (XYZ)
الموجودات :			
النقدية والأموال شبه الجاهزة	١,٥٠٠	(١) ٣٠٠	(٤) ١,٢٠٠
صافي أرصدة حسابات المدينين	٩,٠٠٠	٢,٠٠٠	(٥) ٧,٠٠٠
أوراق القبض	(٧,٠٠٠)		(٧,٠٠٠)
المخزون	٦,٠٠٠	٣,٠٠٠	(١٠) ٣,٠٠٠
مصاريف مدفوعة مقدماً	١,٠٠٠		(١١) ١,٠٠٠
عقارات وأراضي وتجهيزات	١٧,٠٠٠	١٠,٠٠٠	٧,٠٠٠
مجمع الاهتلاك	(٥,٠٠٠)		(٥,٠٠٠)
استثمارات في شركات تابعة	٢,١٠٠		٢,١٠٠
موجودات غير ملموسة	١,٤٠٠	٢,٠٠٠	(١٩) (٦٠٠)
	٢٦,٠٠٠	(٢)١٧,٣٠٠	٨,٧٠٠
المطاليب وحقوق الملكية :			
أوراق دفع مستحقة قصيرة الأجل -مصارف	(٤,٠٠٠)		(٤,٠٠٠)
حسابات الدائنين ومصاريف مستحقة غير مدفوعة	٥,٣٥٠	١,٥٠٠	٣,٨٥٠
ديون طويلة الأجل	١٤,٠٠٠	٧,٨٠٠	٦,٢٠٠
التزامات عقود الإيجار الرأسمالية	١,٦٠٠		١,٦٠٠
ضرائب دخل مؤجلة	١,٠٠٠		(٣٠) ١,٠٠٠
أسهم عادية	٣,٠٠٠		٣,٠٠٠
أرباح محتجزة	٥,٠٥٠		٥,٠٥٠
	٢٦,٠٠٠	(٣) ٩,٣٠٠	١٦,٧٠٠

قائمة الدخل

مبيعات	١٥٠,٠٠٠	(٣٣)
إيرادات أخرى	١٠,٠٠٠	(٣٤)
تكلفة المبيعات	(١٢٢,٠٠٠)	(٣٥)
مصاريف بيعية وإدارية	(١٥,٤٠٠)	(٣٦)
اهتلاكات	(٨,٦٠٠)	(٣٧)
حصة الشركة من صافي الدخل المتحقق من استثماراتها في الشركات ذات العلاقة	٣,٠٠٠	(٣٨)
أرباح بيع التجهيزات	٢,٥٠٠	(٣٩)
مصاريف الفوائد	(٥,٥٠٠)	(٤٠)
مصاريف ضرائب الدخل	(٦,٠٠٠)	(٤١)
صافي الدخل	٨,٠٠٠	(٤٢)
توزيعات الأرباح المدفوعة إلى المساهمين	(٢,٩٥٠)	(٤٣)
	٥,٠٥٠	

جدول العمليات

الشركة المحاسبية المساهمة (AAA)

جدول العمليات للسنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٢

١-حيازة شركة (XYZ) خلال عام ٢٠٠٢ فقد اشترت شركة (AAA) الأسهم لشركة (XYZ) بمبلغ ٨٠٠٠ نقداً، وقد تم توزيع سعر الشراء بناء على هذه القيم العادلة للموجودات والمطاليب التابعة لشركة (XYZ) في تاريخ الحيازة.

النقدية	٣٠٠
حسابات المدينين	٢,٠٠٠
المخزون	٣,٠٠٠

العقارات والأراضي والتجهيزات		١٠,٠٠٠
الشهرة والموجودات غير الملموسة الأخرى		٢,٠٠٠
حسابات الدائنين والمصاريف المستحقة غير المدفوعة		(١,٥٠٠)
ديون طويلة الأجل		(٧,٨٠٠)
		٨,٠٠٠
الموجودات التي تمت حيازتها	(٢)	١٧,٣٠٠
يطرح منها: الالتزامات التي تم تحملها	(٣)	(٩,٣٠٠)
النقدية المدفوعة		٨,٠٠٠
يطرح منها: النقدية التي تم حيازتها في هذه العملية	(١)	(٣٠٠)
صافي الموجودات التي تم حيازتها باستثناء النقدية		٧,٧٠٠

٢-حسابات المدينين: كان صافي أرصدة حسابات المدينين بعد تقديم حسومات بمقدار ٩٠٠ في عام ٢٠٠٢ وبمقدار ٥٠٠ في عام ٢٠٠١ في ٣١ كانون الأول من عام ٢٠٠٢ و ٣١ كانون الثاني من عام ٢٠٠١ ، ٢٩,٠٠٠ و ٢٠,٠٠٠ على التوالي. وقد خفضت شركة (AAA) أرصدة المدينين بمبلغ ٣٥٠ كديون معدومة كما اعترفت باحتساب مخصص للخسائر المتعلقة بحسابات المدينين (في المصاريف الإدارية والبيعية) بمبلغ ٧٥٠.

أرصدة حسابات المدينين في ٣١ كانون الثاني عام ٢٠٠٢		٢٩,٠٠٠
أرصدة حسابات المدينين في ٣١ كانون الثاني عام ٢٠٠١		(٢٠,٠٠٠)
الزيادة في حسابات المدينين		٩,٠٠٠
يطرح منها: أرصدة المدينين التي تمت حيازتها من الشركة (XYZ)		(٢,٠٠٠)
الزيادة في حسابات المدينين قبل حيازة شركة (XYZ)	(٥)	٧,٠٠٠
يضاف: مخصص سابق للديون المعدومة	(٦)	٧٥٠
الزيادة في حسابات المدينين قبل الديون المعدومة	(٧)	٧,٧٥٠

٣-حسابات الدائنين والمصاريف المستحقة غير المدفوعة: كانت أرصدة حسابات الدائنين والمصاريف المستحقة غير المدفوعة في ٣١ كانون الثاني من عام ٢٠٠٢ و ٣١ كانون الثاني من عام ٢٠٠١ ، ٣٣,٠٠٠ و ٢٧,٦٥٠ على التوالي، حيث تضمنت هذه الحسابات ضرائب دخل مستحقة غير مدفوعة بمقدار ٣,٥٠٠ و ٣,٠٠٠ وفوائد مستحقة غير مدفوعة بمقدار ٢,٣٠٠ و ٢,٠٠٠.

أرصدة حسابات الدائنين والمصاريف المستحقة غير المدفوعة في ٣١ كانون الثاني عام ٢٠٠٢		٣٣,٠٠٠
أرصدة حسابات الدائنين والمصاريف المستحقة غير المدفوعة في ٣١ كانون الثاني عام ٢٠٠١		(٢٧,٦٥٠)
الزيادة في حسابات الدائنين والمصاريف المستحقة غير المدفوعة		٥,٣٥٠
يطرح منها: أرصدة حسابات الدائنين والمصاريف المستحقة غير المدفوعة التي تم حيازتها من شركة (XYZ)		(١,٥٠٠)
الزيادة في حسابات الدائنين والمصاريف المستحقة غير المدفوعة		٣,٨٥٠
تتألف الزيادة من :		
الزيادة في ضرائب الدخل المستحقة	(٢٢)	٥٠٠
الزيادة في الفوائد المستحقة	(٢٣)	٣٠٠
الزيادة في حسابات الدائنين من عام ٢٠٠١ إلى عام ٢٠٠٢	(٢٤)	٣,٠٥٠
إجمالي الزيادة		٣,٨٥٠

٤-أوراق القبض : حصّلت شركة (AAA) مبالغ أولية بمقدار ٢,٥٠٠ تخص ورقة قبض محررة لقاء مبيعات إنتاج بالتقسيط،كما حصّلت الشركة مبلغ ٤,٥٠٠ يخص ورقة قبض تتعلق ببيع أراضي في السنة الماضية.

المدفوعات المستلمة لقاء تحصيل ورقة قبض متعلقة بمبيعات بالتقسيط	(٨)	٢,٥٠٠
المدفوعات المستلمة لقاء مبيعات أراضٍ في السنة الماضية	(٩)	٤,٥٠٠
النقص في أوراق القبض		٧,٠٠٠

٥- الالتزامات المتعلقة بعقود الإيجار الرأسمالية: قامت شركة (AAA) بإجراء عقد إيجار رأسمالي في سبيل الحصول على تجهيزات بقيمة عادلة مقدارها ٢,٠٠٠ ، وقد بلغت المدفوعات الأولية والالتزامات الأخرى المتعلقة بعقد الإيجار خلال العام ٤٠٠.

عقد إيجار رأسمالي جديد	(٢٨)	٢.٠٠٠
المدفوعات الأولية المتعلقة بعقد الإيجار الرأسمالي الجديد	(٢٩)	(٤٠٠)
الزيادة في الالتزامات المتعلقة بعقود الإيجار الرأسمالية		١,٦٠٠

٦- الديون طويلة الأجل: اقترضت شركة (AAA) خلال العام مبلغ ٩,٠٠٠ كدين طويل الأجل، كما قامت بإجراء مدفوعات تتعلق بالديون طويلة الأجل قيمتها ١,٨٠٠.

الزيادة في الديون طويلة الأجل	١٤,٠٠٠
يطرح منها: الديون التي تم تحملها عند حيازة شركة (XYZ)	(٧,٨٠٠)
الزيادة في الديون طويلة الأجل قبل حيازة شركة XYZ	٦,٢٠٠

تتألف الزيادة من :

اقتراض جديد طويل الأجل	(٢٥)	٩,٠٠٠
تسديد جزء من القروض طويلة الأجل	(٢٦)	(١,٨٠٠)
تحويل أسهم عادية (انظر إلى "١٢")	(٢٧)	(١,٠٠٠)
الزيادة في الديون طويلة الأجل قبل حيازة شركة (XYZ)		٦,٢٠٠

٧- العقود الائتمانية الدوارة قصيرة الأجل: اقترضت شركة (AAA) مبلغ ٥,٥٠٠ وسددت مبلغ ٩,٥٠٠ ضمن عقد ائتماني دوار استحقاقه الأصلي بعد سنة واحدة، كما وقعت شركة (AAA) في تاريخ العقد كمبيالة وحيدة بأكبر مبلغ متاح تستحق بعد سنة واحدة.

المبالغ المستلمة المرافقة لعملية الاقتراض عن طريق حد الائتمان الدوار	(٢٠)	٥,٥٠٠
المبالغ المسددة المرافقة لعملية الاقتراض عن طريق حد الائتمان الدوار	(٢١)	(٩,٥٠٠)
النقص في أوراق الدفع قصيرة الأجل المحررة إلى المصارف		(٤,٠٠٠)

٨- توزيعات الأرباح القادمة من الشركات ذات العلاقة: دفعت الشركات ذات العلاقة إلى شركة (AAA) مبلغ ٩٠٠ كتوزيعات للأرباح.

الزيادة في حصة الشركة من صافي الدخل المحقق من استثماراتها في الشركات ذات العلاقة	(١٧)	٣,٠٠٠
توزيعات الأرباح القادمة من الشركات ذات العلاقة لقاء حصتها من الاستثمارات في هذه الشركات	(١٨)	(٩٠٠)
الزيادة في حصة الشركة من الاستثمارات في الشركات ذات العلاقة		٢,١٠٠

٩-بيع تجهيزات وبناء مستودعات: قبضت شركة (AAA) مبلغ ٦,٥٠٠ لقاء بيع تجهيزات كانت قيمتها الدفترية ٤,٠٠٠ وتكلفتها الأصلية ٧,٠٠٠، إضافة إلى ذلك بنت شركة (AAA) مستودعاً تكلفته ١٢,٠٠٠ (تتضمن هذه التكلفة ٣٠٠ فوائد مرسملة).

شراء عقارات وأراضي وتجهيزات	(١٢)	١٢.٠٠٠
التكلفة الأصلية للتجهيزات المباعة	(١٣)	(٧,٠٠٠)
حيازة تجهيزات ضمن عقد إيجار رأسمالي	(١٤)	٢,٠٠٠
الزيادة في العقارات والأراضي والتجهيزات		٧,٠٠٠

١٠- مصاريف الاهتلاك : كانت مصاريف الاهتلاك واهتلاك الأصول غير الملموسة في شركة (AAA) لعام ٢٠٠٢ ٨,٠٠٠ و ٦٠٠ على التوالي.

مصاريف الاهتلاك لعام ٢٠٠٢	(١٥)	(٨,٠٠٠)
مجمع اهتلاك التجهيزات المباعة	(١٦)	٣,٠٠٠
النقص في حساب مجمع الاهتلاك		(٥,٠٠٠)
اهتلام الأصول الوهمية	(١٩)	(٦٠٠)
النقص في حساب الأصول الوهمية		٦٠٠
إجمالي مصاريف الاهتلاك	(٣٧)	٨.٦٠٠

١١-ضرائب الدخل المؤجلة: كان مخصص الضرائب المؤجلة في شركة (AAA) لعام ٢٠٠٢، ١,٠٠٠.

مخصص ضرائب الدخل المؤجلة		١,٠٠٠
الزيادة في ضرائب الدخل المؤجلة	(٣٠)	١,٠٠٠

١٢-الأسهم العادية الصادرة في عام ٢٠٠٢: أصدرت شركة (AAA) أسهماً عادية إضافية بقيمة ٣,٠٠٠ (٢,٠٠٠ منها نقداً و ١,٠٠٠ ناجمة عن تحويل الديون).

بيع أسهم عادية نقداً	(٣١)	٢,٠٠٠
إصدار أسهم عادية عن طريق تحويل الديون	(٣٢)	١,٠٠٠
الزيادة في الأسهم العادية		٣,٠٠٠

١٣-توزيعات الأرباح المدفوعة إلى المساهمين : دفعت شركة (AAA) في عام ٢٠٠٢، إلى المساهمين مبلغاً مقداره ٢,٩٥٠ كتوزيعات للأرباح.

توزيعات الأرباح المدفوعة إلى المساهمين	(٤٣)	٢,٩٥٠

١٤- النقدية والأموال شبه الجاهزة: كان رصيد حساب النقدية شبه الجاهزة في ٣١ كانون الثاني من عام ٢٠٠٢ و ٣١ كانون الثاني من عام ٢٠٠١، ٧,٥٠٠ و ٦,٠٠٠ على النحو التالي:

رصيد حساب النقدية والأموال شبه الجاهزة في ٣١ كانون الثاني عام ٢٠٠٢		٧,٥٠٠
رصيد حساب النقدية والأموال شبه الجاهزة في ٣١ كانون الثاني عام ٢٠٠١		(٦,٠٠٠)
الزيادة في حساب النقدية والأموال شبه الجاهزة	(١) +(٤)	١,٥٠٠

الطريقة المباشرة:

الشركة المحاسبية المساهمة (AAA) قائمة التدفقات النقدية الموحدة

(الطريقة المباشرة)

الزيادة (أو النقص) في النقدية والأموال شبه الجاهزة

للسنة المنتهية في ٣١ كانون الثاني عام ٢٠٠٢

***التدفقات النقدية الناجمة عن الأنشطة الشتغيلية:**

النقدية المقبوضة من الزبائن (انظر إلى طريقة الحساب المستقلة)		١٤٤,٧٥٠
النقدية المدفوعة إلى الموردين والمستخدمين (انظر إلى طريقة الحساب المستقلة)		(١٣٧,٦٠٠)
النقدية المقبوضة من الشركات ذات العلاقة كتوزيعات للأرباح .	(١٨)	٩٠٠
المقبوضات النقدية الأخرى الناجمة عن الأنشطة التشغيلية	(٣٤)	١٠,٠٠٠
فوائد مدفوعة نقداً (صافي المبالغ المرسملة)	(٤٠)-(٢٣)	(٥,٢٠٠)
ضرائب دخل مدفوعة نقداً	(٤١)-(٣٠)-(٢٢)	(٤,٥٠٠)
صافي النقدية المقدمة (أو المستخدمة) عن طريق الأنشطة التشغيلية		٨,٣٥٠

*حساب النقدية المقبوضة من الزبائن خلال العام

البيان	إيضاح		
مبيعات	(٣٣)		١٥٠,٠٠٠
متحصلات متعلقة بمبيعات الإنتاج بالتقسيط	(٨)		٢,٥٠٠
			١٥٢,٥٠٠
إجمالي أرصدة حسابات المدينين في بداية العام		٢٠,٥٠٠	
أرصدة المدينين التي تم حيازتها في صفقة شركة (XYZ)		٢,٠٠٠	
أرصدة المدينين المعدومة (ديون معدومة)		(٣٥٠)	
إجمالي أرصدة حسابات المدينين في نهاية العام		(٢٩,٩٠٠)	
الزيادة في الأرصدة الجديدة لحساب المدينين عن متحصلات الزبائن	(٧)		(٧,٧٥٠)
النقدية المقبوضة من الزبائن خلال العام			١٤٤,٧٥٠

* حساب النقدية المدفوعة إلى الموردين والمستخدمين خلال العام:

البيان	إيضاح		
تكلفة المبيعات	(٣٥)		١٢٢,٠٠٠
مصاريف إدارية وبيعية	(٣٦)	١٥,٤٠٠	
مصاريف غير نقدية (مخصص ديون مشكوك فيها)	(٦)	(٧٥٠)	
صافي المصاريف التي تتطلب مدفوعات نقدية			١٤,٦٥٠
الزيادة الموحدة في المخزون		٦,٠٠٠	
المخزون الذي تمت حيازته عند شراء شركة (XYZ)		(٣,٠٠٠)	
صافي الزيادة في المخزون، والناجمة عن العمليات في الشركة (AAA)	(١٠)		٣,٠٠٠

البيان	إيضاح		
الزيادة في المصاريف المدفوعة مقدماً	(١١)		١,٠٠٠
التعديلات المتعلقة بالتغييرات الحاصلة في حسابات الدائنين والمصاريف المستحقة غير المدفوعة :			
رصيد الحساب في بداية العام		٢٧,٦٥٠	
مبالغ متعلقة بضرائب الدخل والفوائد في بداية العام		(٥,٠٠٠)	
أرصدة حسابات الدائنين والمصاريف المستحقة غير المدفوعة، التي تم تحمّلها عند شراء شركة (XYZ)		١,٥٠٠	
رصيد الحساب في نهاية العام		(٣٣,٠٠٠)	
مبالغ متعلقة بضرائب الدخل والفوائد في نهاية العام		٥,٨٠٠	
مبالغ مقيدة كمصاريف لكن غير مدفوعة خلال العام			(٣,٠٥٠)
النقدية المدفوعة إلى الموردين والمستخدمين خلال العام			١٣٧,٦٠٠

الطريقة غير المباشرة:

شركة المحاسبة المساهمة (AAA)

قائمة التدفقات النقدية الموحدة (الطريقة غير المباشرة)

الزيادة (أو النقص) في النقدية والأموال شبه الجاهزة

للسنة المنتهية في ٣١ كانون الأول عام ٢٠٠٢

***التدفقات النقدية الناجمة عن الأنشطة التشغيلية:**

البيان	المرجع		
صافي الدخل	(٤٢)		٨,٠٠٠
التعديلات اللازمة لتسوية صافي الدخل وتحويله إلى النقدية الصافية المقدمة عن طريق الأنشطة التشغيلية:			
الاهتلاكات	(١٥)+(١٩)	٨,٦٠٠	
مخصصات أرصدة المدينين المشكوك فيها	(٦)	٧٥٠	
مخصص ضرائب الدخل المؤجلة	(٣٠)	١,٠٠٠	
أرباح غير موزعة من قبل الشركات ذات العلاقة	(١٧)+(١٨)	(٢,١٠٠)	
الربح الناجم عن بيع التجهيزات	(٣٩)	(٢,٥٠٠)	
المدفوعات المستلمة المتعلقة بمبيعات الإنتاج بالتقسيط	(٨)	٢,٥٠٠	
التغيرات الحاصلة في صافي الأصول والخصوم المرتبطة بالأنشطة التشغيلية والناجمة عن شراء شركة (XYZ):			
الزيادة في أرصدة حسابات المدينين	(٧)	(٧,٧٥٠)	
الزيادة في المخزون (ملاحظة "١")	(١٠)+(١١)	(٤,٠٠٠)	
الزيادة في أرصدة حسابات الدائنين والمصاريف المستحقة غير المدفوعة (ملاحظة"١")	(٢٢)+(٢٣)+(٢٤)	٣,٨٥٠	
إجمالي التعديلات على صافي الدخل			٣٥٠
صافي النقدية المقدمة (أو المستخدمة) عن طريق الأنشطة التشغيلية			٨.٣٥٠

*** التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية :**

شراء عقارات وأراضٍ وتجهيزات	(١٢)	(١٢,٠٠٠)
شراء شركة (XYZ) (صافي النقدية التي تم حيازتها)	(٢)-(٣)-(١)	(٧,٧٠٠)
المبالغ المستلمة لقاء بيع التجهيزات (ملاحظة "٢")	(١٣)-(١٦)+(٣٩)	٦,٥٠٠
المدفوعات المستلمة لقاء تحصيل كمبيالة متعلقة ببيع الأراضي (ملاحظة "٢")	(٩)	٤,٥٠٠
صافي النقدية المقدمة (أو المستخدمة) عـن طريق الأنشطة الاستثمارية		(٨,٧٠٠)

***التدفقات النقدية الناجمة عن الأنشطة التمويلية:**

المبالغ المستلمة عن طريق حد الائتمان الدوار	(٢٠)	٥,٥٠٠
المدفوعات الأولية الناجمة عن حد الائتمان الدوار	(٢١)	(٩,٥٠٠)
المبالغ الأولية المستلمة الناجمة عن اقتراض طويل الأجل	(٢٥)	٩,٠٠٠
المدفوعات الأولية المرتبطة بالاقتراض طويل الأجل	(٣٦)	(١,٨٠٠)
المدفوعات الأولية الناجمة عن التزامات عقود الإيجار الرأسمالية	(٢٩)	(٤٠٠)
المبالغ المستلمة الناجمة عن لبيع الأسهم العادية	(٣١)	٢,٠٠٠
توزيعات الأرباح المدفوعة	(٤٣)	(٢,٩٥٠)
صافي النقدية المقدمة (أو المستحقة) عن طريق الأنشطة التمويلية		١,٨٥٠

صافي الزيادة (أو النقص) في النقدية والأموال شبه الجاهزة	١,٥٠٠
رصيد حساب النقدية والأموال شبه الجـــاهزة في بداية العام	٦,٠٠٠
رصيد حساب النقدية والأموال شبه الجـــاهزة في نهاية العام	٧,٥٠٠٠

إفصاحات تكميلية حول المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية:

*ملاحظة حول السياسة المحاسبية: تعتبر الشركة جميع الاستثمارات الـــتي تتمـــع بسيولة عالية، والتي تكون استحقاقاها بعد ثلاثة أشهر أو أقل من تاريخ حيازتهـــا أموالاً شبه جاهزة.

*ملاحظة حول الديون أو العقارات والأراضي والتجهيزات: تحملـــت الشـــركة خلال عام ٢٠٠٢ فوائد تكلفتها ٥,٨٠٠ [(٤٠) + ٣٠٠ مرسملة] (ملاحظـــة "٣"). كما كانت الفوائد المدفوعة خـــلال عـــام ٢٠٠٢ ٥,٥٠٠ [٥,٨٠٠ – (٢٣)] (انظر الملاحظة "٤").

*ملاحظة حول ضريبة الدخل: دفعت الشركة خلال عام ٢٠٠٢ مبلـــغ ٤,٥٠٠ كضريبة دخل [(٤١) – (٣٠) –(٢٢)] (ملاحظة "٣").

*ملاحظة حول عمليات الحيازة فيما يتعلق بعملية حيازة جميع الأســـهم العاديـــة لشركة (XYZ) بمبلغ ٨,٠٠٠ [(٢) – (٣)]، حازت الشركة على الأصول بقيمة عادلة مقدارها ١٧,٣٠٠ (٢) وتحملت الخصـــوم بمبلـــغ مقـــداره ٩,٣٠٠ (٣) (ملاحظة "٣").

*ملاحظة حول عقود الإيجار الرأسمالية: تحملت الشـــركة خـــلال عـــام ٢٠٠٢ التزامات بقيمة ٢,٠٠٠ (٢٨) ناجمة عن عقد إيجار رأسمالي، وذلك حسب البنـــود المتفق عليها في عقد الإيجار للحصول على التجهيزات (ملاحظة "٣").

*ملاحظة حول حقوق المساهمين: دعت الشركة في ١١ حزيران من عـــام ٢٠٠٢ إلى استرداد ٥,٧٥ % من إجمالي السندات المصدرة القابلة للتحويل، فاختار حملـــة السندات تحويل سنداتهم، المحمّلـــة في الميزانيـــة بمبلـــغ ١,٠٠٠ [(٢٧،٣٢)] إلى ٢٠,٠٠٠ سهم عادي.

* ملاحظة (١): يقضي المعيار المحاسبي المالي (٩٥) بعرض التغـــيرات الحاصلـــة في المخزون، وحسابات المدينين وحسابات الدائنين، والمرتبطة بالأنشـــطة التشـــغيلية بشكل منفصل، حيث إن الفكرة في ذلك هي السماح للمستخدمين بتقدير المبـــالغ التي يتم الإفصاح عنها عند استخدام الطريقة المباشرة في الإفصاح، كما أن عـــرض بنود رئيسة تتضمن بنود تسوية أخرى هو أمر يمكن قبوله (في هذه الحالة التغـــيرات الحاصلة في المصاريف المدفوعة مقدماً والمصاريف المستحقة غير المدفوعة) طالما أننـــا نحصل على بند رئيس وحيد عندما نقوم بجمع جميع البنود، وذلك عنـــد عـــرض الطريقة المباشرة.

* ملاحظة (٢) : إن جميع هذه المقبوضات النقدية وعرض الناتج ضمن بند رئيـــس وحيد مثل المبالغ المستلمة عن بيع العقارات والأراضي والتجهيزات هو أمر يمكـــن قبوله.

*ملاحظة (٣): لا يحدد المعيار المحاسبي المالي (٩٥) موقع هذا الإفصاح ، حيـــث تعرض الكثير من المشاريع الافصاحات التي يقضي بها المعيار المحاسبي المـــالي (٩٥)، من خلال وضع ملاحظات تناقش الأمور المرتبطة بهذه الإفصاحات.

*ملاحظة (٤) : على نحو بديل، بلغت قيمة الفوائد المدفوعـــة (صـــافي الفوائـــد المرسملة) مبلغ ٥,٢٠٠ (٥,٥٠٠ — ٣٠٠).

٦-التغيرات المحاسبية :

يمكن تصنيف التغيرات المحاسبية على الشكل التالي:

١- تغيرات في التقديرات المحاسبية.

٢-تغيرات في المبادئ المحاسبية.

٣-تغيرات في الوحدة المحاسبية التي يتم التقرير عنها.

أما بالنسبة للتغيرات الناتجة عن التقديرات المحاسبية، فيمكن تصنيفها على النحو التالي:

١-للتغيرات في العمر الإنتاجي للأصول الثابتة.

٢-تسويات تعدد الاستحقاقات رواتب الموظفين في نهاية العام.

٣-ترقين المخزون المتقادم فنياً.

٤-تعديلات ناتجة عن إعادة التفاوض.

٥-تسوية الالتزامات.

إن مثل هذه المتغيرات في التقديرات تصب في قائمة الدخل بجانب العمليات المستمرة للفترة الجارية أو الفترات المستقبلية، ولا تؤثر على الأرباح المحتجزة المتعلقة بالسنة السابقة APB-20، ويعالج أثر التغير في أرباح الفترة التي يحصل فيها التغير ويمكن أن يؤثر على فترة التغير، والفترات القادمة إذا كان التغيير يؤثر بأكثر من فترة واحدة.

إلا أن التغيرات الناتجة عن تغير المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP، فيجب التقرير عنها كمتغير في التقديرات المحاسبية، ولا يمكن الفصل بين الأثر التراكمي على الفترات السابقة التي تعزى للتغيير وبين التبديل في التقديرات المحاسبية، ويمكن تغيير المبدأ المحاسبي إذا تم تفضيل مبدأ آخر عليه، مما يبرر التغيير، ولا ينعكس التغيير على تلك الأحداث التي حدثت وصيفت في الماضي. ويمكن تقسيم أثر هذه التغيرات على النحو التالي:

آ-**الأثر المباشر**: إن الأثر المباشر للتغير في المبادئ المحاسبية له أثر رجعي من خلال التعديلات الضرورية لإعادة عرض القوائم المالية عن الفترات السابقة.

ب-**الأثر غير المباشر**: إن أثر التغييرات غير المباشرة للمبادئ المحاسبية هي اختلافات في المفردات القائمة على المكاسب كالعلاوات التي تحدث، إذا تم استخدام المبدأ الجديد في الفترات السابقة.

جـ-**الأثر المتراكم**: إن الأثر المتراكم للتغير في المبدأ المحاسبي هو مساوٍ للاختلاف بين الأرباح المحتجزة في بداية الفترة التي تم التغير فيها، وما يمكن أن تكون عليه الأرباح المحتجزة إذا تم تطبيق التغير في المبدأ المحاسبي على جميع الفترات السابقة المتأثرة، وتلك الآثار غير المباشرة التي تدخل في السجلات المحاسبية.

مثال: في ٢٠٠١/١/١ حصلت شركة (آ ب) على آلة تكلفتها ١٥٠،٠٠٠ ويقدر العمر الإنتاجي لهذه الآلة بـ ١٠ سنوات بدون قيمة نفاية، وقد استهلكت باستخدام طريقة الرصيد المتناقص المضاعف، وفي ٢٠٠٣/١/١ قررت إدارة (آ ب) تبديل طريقة الاستهلاك إلى طريقة القسط الثابت،أما معدل الضرائب ساري المفعول فهو ٣٠%، وعلى ذلك فإن الأثر التراكمي للتغير هو:

الاستهلاك المحسوب بالفعل:

السنة الأولى = $150000 \times \frac{20}{100} = 30000$

السنة الثانية = $(150000 - 30000) \times \frac{20}{100} = 24000$

٥٤٠٠٠

أما في حال استخدام طريقة القسط الثابت:

السنة الأولى = ١٥٠٠٠٠ × $\frac{١٠}{١٠٠}$ = ١٥٠٠٠

السنة الثانية = ١٥٠٠٠٠ × $\frac{١٠}{١٠٠}$ = ١٥٠٠٠

٣٠٠٠٠

الأثر المتراكم للتغيير = ٥٤٠٠٠ – ٣٠٠٠٠ = ٢٤٠٠٠

ناقص مصروف الضريبة ٧٢٠٠

الأثر المتراكم بعد الضريبة ١٦٨٠٠

ويجب أن ينعكس أثر التغيير في القوائم المالية المرحلية الأولى، أي إن صافي الدخل عن المرحلة الأولى يجب أن يتضمن الأثر المتراكم في التغييرات المحاسبية،وإذا حدث التغيير المحاسبي في فترات مرحلية لاحقة،فيجب إعادة إصدار القائمة المرحلية الأولى.

وإن القاعدة العامة المنصوص عنها في APB-30 هي أن مثل هذه التغيرات تعالج عن طريقة تضمين الأثر المتراكم في صافي الدخل في فترة التغيير،أما الفترات السابقة فلا يعاد عرضها، فيما عدا الاستثناءات التالية:

آ- التبديل من طريقة LiFo في التسعير المخزون لطريقة أخرى، وليس العكس.

ب- التبديل في طريقة المحاسبة عن عقود المقاولات.

جـ-عندما ينص المعيار المحاسبي الجديد على أن يكون له مفعول رجعي.

عدا ذلك فإن كل التغيرات في المبادئ المحاسبية لا تستوجب إعادة عرض القوائم المالية عن الفترات السابقة، مع ملاحظة ما يلي:

-القوائم المالية المقارنة عن الفترات السابقة تعرض كما تم التقرير عنها في السابق.

-إن الأثر المتراكم على الفترات السابقة للمتغير إلى مبدأ محاسبي جديد يجب أن يدرك كربح صاف عن فترة التغيير، ويظهر صافي الضريبة في قائمة الدخل بين البنود غير العادية وصافي الدخل.

٣-التغيير في الوحدة المحاسبية:

يحدث التغيير عندما تعرض قوائم مالية موحدة أو مجمعة عوضاً عن القوائم المالية الفردية، أو عندما يكون هناك تغيير في الشركات التي تشكل المجموعة الموحدة أو المجمعة.

٧- معلومات ملحقة بالقوائم المالية:

الملاحظات: شاع استخدام الملاحظات الهامشية على القوائم المالية في العصر الحاضر، مما أدى ببعضهم إلى تسمية هذا العصر عصر الملاحظات، ويمثل هذا التطور سلاحاً ذا حدين، فمن جهة يمكن أن تفصح هذه الملاحظات عن معلومات أوفى من تلك الواردة في الأرقام المدونة على القوائم المالية، ومن جهة أخرى فإن ما يرد في هذه الملاحظات يجب التعبير عنه في الأرقام الواردة في القوائم، كلما أمكن ذلك، أي إن الملاحظات يجب ألا تستخدم كبديل للقوائم المالية، ويمكن تقسيم الملاحظات إلى الأنواع التالية:

آ-ملاحظات تتعلق بتفسير الطرائق المحاسبية في إعداد القوائم المالية.

ب-حقوق أولوية الدائنين كتلك المعطاة لسندات الرهن مثلاً.

جـ- الأصول والخصوم المحتملة.

د-إعاقة دفعات الأرباح أو تحديدها.

هـ-حقوق المالكين.

و-العقود التنفيذية.

القوائم والجداول المكملة Supplementary Statements and Scheduals:

على أساس أن البيانات المالية ملخصة ومقدمة بطريقة مختصـــرة، بحيــث يتمكن القارئ الملم من فهمها فإن بعض المعلومات يجب أن تؤخذ مـــن القوائـــم وتستكمل بجداول مكملة.

هذه الجداول قد تأتي بين الملاحظات الهامشية وأحياناً في قسم يتبع القوائم الماليـــة والملاحظات الهامشية وفي كثير من التقارير السنوية الحالية فإن الجـــداول المكملـــة تكون في قسم منفصل للتقرير يطلق عليه (تسليط ضوء مالي)، أو قسم آخر مشابه يتبع القوائم المالية الرسمية، وباستخدام قسم منفصل للتقرير فإن المعلومات تكـــون مقدمة في مركز ثانوي للقوائم والملاحظات الهامشية، ولذلك يفترض أن تكون أقل أهمية من المعلومات الواردة في القوائم المالية وفي الملاحظات الهامشية.

إن فصل المعلومات بحسب أهميتها يعطي إمكان فهم أعمق للقوائم المالية، فتختلف وظيفة الجداول المكملة عن القوائم المالية وتفصيلاتها، فبينما تمثل الجـــداول المكملة تحليلاً وتفسيراً للإجماليات الواردة في القوائم المالية، كتحليـــل مخصصـــات الاستهلاك أو الزبائن أو الموردين، التي تظهر بالقوائم المالية بصورة إجمالية، وما إلى ذلك من الملحقات التي تكتسب أهمية خاصة، بحيث يترك للقارئ الاطلاع علـــى عناصرها التفصيلية عن طريق الجدول.

بينما تتعلق القوائم المالية المكملة بمقارنة قوائم المشروعات في عـــام مـــن الأعوام مع ما كانت عليه الحال في الأعوام الأخرى، أو بيان أثر مستوى الأســـعار في القوائم المالية.

شهادة المراجع The Auditors Certifcate:

إن شهادة المراجع ليست المكان الملائم للإفصاح عن معلومات مالية مهمة خاصة بالمنشأة، لكنها تعد وسيلة للإفصاح عن المعلومات التالية:

١-التأثير المادي لاستخدام مبادئ محاسبية تختلف عن المبادئ المقبولة عموماً.
٢-تأثير التحول من طريقة إلى أخرى من المبادئ المقبولة عموماً.
٣-الاختلاف في الرأي بين المراجع والعميل بخصوص قبول طريقة أو أخرى، من الطرائق المستخدمة في القوائم المالية.

إن الإفصاح عن المعلومات المذكورة في (٢,١) يتم في تقرير المراجع ذاته، وكذلك في إعادة الإفصاح أو تكراره مطلوبان للتأكد من أن القارئ لم يضلل بالتقارير، وبخاصة بالنسبة للمقارنة بمؤسسات أخرى أو الاستمرارية مع فترات أخرى.

إن القوائم المالية هي تقرير العميل وليست تقرير المراجع. إذا رأى المراجع أن طريقة ما اتبعت في تحضير وإعداد القوائم المالية غير مناسبة أو مقبولة ، عموماً فيجب عليه أن يقنع العميل ليغير للطريقة الصحيحة وإذا فشل في ذلك فعليه أن يفصح عن عدم الاتفاق وتأثير الطريقة المستخدمة.

رسالة رئيس مجلس الإدارة (التقرير السنوي):

إن القوائم المالية الرسمية مع الملاحظات الهامشية والجداول والقوائم الملحقة مع شهادة المراجع تكمل الإفصاح، وهي مهمة وتتعلق بالبيانات المالية، ويجب أن تظهر، وهناك أنواع من المعلومات تقدم مباشرة من الإدارة كرسالة رئيس مجلس الإدارة، أو التقرير السنوي، ويجب أن تحتوي على:

١-الأحداث غير المالية والتغيرات خلال العام التي تؤثر في عمليات المشروع.
٢-التوقعات الخاصة بمستقبل الصناعة والاقتصاد ودور المشروع في هذه التوقعات.
٣-خطط النمو والتغيرات في الفترة أو الفترات المالية.
٤-مقدار التأثير المتوقع لنفقات رأس المال الحالي والمتوقع ونشاط الأبحاث.

الإفصاح عن البعد الاجتماعي:

لقد أدت الآثار الاجتماعية التي يسببها المشروع، والمتمثلة بالمنافع التي يحققها للمجتمع كتأمين فرص العمالة أو رفع السوية الثقافية والحضارية الناجمة عن التصنيع أو تحميل المنطقة وزرعها، وتأمين المياه والمجاري إليها... الخ، وكذلك الأضرار التي يسببها المشروع للبيئة التي يعمل فيها سواء أكان ذلك يؤثر على العاملين فيه أم على البيئة المحيطية به أم على المجتمع بشكل عام.

وإن ضخامة الآثار الاجتماعية للمشروع تجعل تقويم أدائه بالاستناد إلى المعايير الاقتصادية وحدها غير كاف، وإذا كانت القيمة المضافة قد حققت نمواً هائلاً في النصف الأخير من القرن الماضي بما يعادل مجموع ما أنتج من القيم المضافة منذ بدء الحضارة الإنسانية حتى عام ١٩٥٠م، فإن نظام المعلومات المحاسبي المستخدم في تقرير التقدم الاقتصادي يتجاهل استنفاذ رأس المال الطبيعي. إذ يتناقص الغطاء الشجري للكرة الأرضية بنحو ١٧ مليون هيكتار، وهي مساحة تعادل مساحة النمسا، وتزال الغابات لاستزراع أراضيها، كما أن تلوث الهواء والمطر الحمضي يلقيان عبئاً متنامياً على كل قارة، فتتزايد الفواقد السنوية من التربة السطحية لأراضي المحاصيل الزراعية وتتدهور أراضي الرعي على نطاق واسع في مختلف أرجاء العالم الثالث وأمريكا الشمالية وأستراليا، ويتزايد معدل ثاني أوكسيد الكربون في الهواء، مما يسرع في إزالة الغابات وارتفاع حرارة الكرة الأرضية، وقد بلغ تلوث الهواء مستويات تهدد الصحة بالخطر.

وإن اهتمام المجتمع والدولة بالآثار الاجتماعية عن طريق القياس والإفصاح المحاسبي لمحاولة التعبير عن تلك الآثار الاجتماعية انسجاماً مع الدور الاجتماعي والاقتصادي الشامل الذي تقوم به المحاسبة، وقد تميز عقد السبعينيات من القرن الماضي بعدد من المحاولات النظرية والعملية للإفصاح عن البعد الاجتماعي، وقد كان البعد

الاجتماعي موضوعاً لعدد من المناقشات التي عقدتها لجنة البورصة SES في الولايات المتحدة، كما كان البعد الاجتماعي موضوعاً لاهتمام العديد من المنظمات المحاسبية كمجمع المحاسبة AAA في عام ١٩٧٣- ١٩٧٤-١٩٧٥-١٩٧٦، ومنظمة المحاسبين القوميين في عام ١٩٧٤ ومجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA في عامي ١٩٧٢-١٩٧٧، كما شكلت عدة منظمات كمجلس الأفضليات الاقتصادية CEP لجمع المعلومات المتعلقة بالأداء الاجتماعي للشركات، بشكل قابل للمقارنة، نظراً لأن المعلومات المصنفة بشكل اختياري من قبل الشركات قد لا تكون صالحة للمقارنة ، كما تم اختبار ردود فعل السوق المالية للإفصاح عن البعد الاجتماعي، ودلت النتائج على أن المعلومات التي نشرت من قبل CEP والمنشورة خارج القوائم المالية كان لها أثر في أسعار أسهم الشركات بالسوق (Philp,B,Shan pp.521-524).

وقد أدى اهتمام الجمهور بالأضرار التي تصيب الهواء والماء وصحة العاملين،إلى اضطرار شركات تسبب هذه الأضرار إلى الخروج من الحدود الإقليمية لبناء مصانعها في مناطق أخرى، فتكون آثارها في بيئة أخرى كما في جنوب شرق آسيا، أما الأرباح فيتم جنيها والعودة بها إلى مجتمعاتها الأصلية.

وقد تنبهت الدول النامية إلى مخاطر التلوث التي تسببها بعض الصناعات، وأخذت تشكل اللجان الحكومية والمنظمات غير الرسمية لحماية البيئة ومكافحة التلوث.

ويمكن تقسيم نماذج الإفصاح التي حدثت في العقدين الماضيين إلى اتجاهين هما :

١-إعداد تقارير اجتماعية منفصلة عن التقارير المالية.

٢- إدماج كل من التقارير المالية والاجتماعية.

وسوف نعرض فيمايلي بعض النماذج التطبيقية لكل من هذين الاتجاهين بإيجاز :

١-الانفصال :

ويرى أصحاب هذا الاتجاه أن مشـــكلات قيـــاس المنـــافع والتكـــاليف الاجتماعية تفرض على القائمين بمهمة تطبيق المحاسبة عن المســـؤولية الاجتماعيـــة للمشروع ضرورة إعداد تقارير اجتماعية منفصلة عن تقارير المحاسبة المالية، نظـــراً لاختلاف طبيعة المعلومات الاجتماعية عن المعلومات المالية، إلا أن أصحاب هـــذا الاتجاه يختلفون فيما بينهم حول أسلوب القياس الذي يستخدم، ويمكن عرض ثلاثة نماذج لبيان أسلوب القياس الذي يمكن استخدامه (محمود عبـــد المجيـــد، ص٤٤-٤٦).

أ-التقارير الوصفية :

تعد التقارير الوصفية من أكثر الأشكال شيوعاً في عمليـــة التقريـــر عـــن المسؤولية الاجتماعية للمشروع، فهي تتضمن وصفاً للأنشطة التي قام بها المشـــروع وفاء لالتزاماته الاجتماعية، ولا تشتمل هذه التقارير على تحليل للتكاليف الخاصـــة بهذه الأنشطة، ولا على قيم المنافع التي تحققت، وهي بهذا تتجنب مشكلات القياس التي عرضناها قبل، ولكنها بالطبع لا توفر مقياساً يعكس المسؤولية الاجتماعيـــة، أو البعد الاجتماعي الصافي للمشروع، ويمكن عرض تقرير كهذا على شكل ميزانيـــة ذات أصول وخصوم، تبين الأصول الجوانب الإيجابية التي قدمها المشروع، بينمـــا تمثل الخصوم السلبيات التي تحتاج إلى حل، على النحو التالي :

تقرير وصفي للإفصاح عن البعد الاجتماعي

١-فرص العمالة

أصول	خصوم
-أدى توسع الشركة إلى توفير ٥٠٠ فرصة عمل جديدة منذ عام ٢٠٠٠	-ما زالت النساء لا تشغل مراكز قيادية
ارتفعت نسبة تشغيل النساء من ٣٠-٤٠%	

٢- الرقابة البيئية

أصول	خصوم
-قامت الشركة بغرس ١٠٠٠ شجرة حول المشروع	-ما زال الهواء يعاني من الغازات المتخلفة عن الإنتاج.

٣-التفاعل مع المجتمع

أصول	خصوم
تمثل مساهمة الشركة برعاية العاملين ٢% من النفقات	- مازال السكن العمالي عاجزاً عن تلبية مطالب العاملين.

٤-حماية المستهلك

أصول	خصوم
-أخضعت الشركة كامل منتجاتها إلى الرقابة على المواصفات المحددة من هيئة المواصفات والمقاييس.	- ما زالت الشركة تعاني من نقص المخابر
	- لا تنعكس الخصميات والجعالات على المستهلك.

ب- تقارير تقوم على القياس النقدي لعناصر التكاليف :

يتضمن هذا النوع من التقارير المبالغ المنفقة على كل نشاط من أنشطة المسؤولية الاجتماعية التي يقوم بها المشروع، أما قيمة المنافع التي حققتها تلك الأنشطة فلا يتم الإفصاح عنها في هذه التقارير، نظراً للصعوبات التي تواجه قياس هذه المنافع، ويمكن عرض نوعين من القوائم بناءً على ذلك:

النوع الأول: قائمة التدفقات النقدية للأنشطة الاجتماعية:

وتتضمن هذه القائمة كل المبالغ التي قامت الشركة بإنفاقها على الرقابة على تلوث وحماية البيئة، والتبرعات الخيرية، والفوائد الإضافية الأخرى للعاملين. حيث ينظر إلى كل المبالغ التي أنفقتها الشركة من هذا القبيل على أنها منافع للمجتمع، وفي نهاية القائمة يتم إظهار إجمالي التكاليف الخاصة بالأنشطة الاجتماعية كنسبة من قيمة المبيعات، أو من نفقات الإعلان مثلاً، لمعرفة إلى أي مدى ذهبت الشركة في المساهمة بالأنشطة الاجتماعية.

قائمة التدفقات النقدية للأنشطة الاجتماعية لعام ٢٠٠١م

بيان	مبلغ جزئي	مبلغ إجمالي
حماية البيئة		
مرشحات كهربائية	٢٠٦٠٠٠	
وسائل رقابة بيئية في محطات القوى	٢٠٨٩٠٠٠	
إجمالي التدفق النقدي البيئي		٢٢٩٥٠٠٠
فوائد أخرى		
تبرعات خيرية	٣١٢٠٠٠	
نشاطات اجتماعية ثقافية عامة	١١٤٨٠٠٠	
إجمالي الفوائد الأخرى		١٤٦٠٠٠٠
إجمالي التدفقات النقدية الخاصة بالأنشطة الاجتماعية لعام ٢٠٠١م		٣٧٥٥٠٠٠
كنسبة من إيرادات التشغيل لعام ٢٠٠١م		٧ %
كنسبة من نفقات الإعلان لعام ٢٠٠١م		١٢%

النوع الثاني: قائمة النشاط الاجتماعي – الاقتصادي :

ويتم إعداد هذه القائمة دورياً مع القوائم المالية التقليدية، لتوفير المعلومات الاجتماعية التي تحتاجها المجموعات المختلفة المهتمة بالبعد الاجتماعي والاقتصادي للمشروع، كما يتم تبويب الأنشطة الاجتماعية في قائمة النشاط الاجتماعي، الاقتصادي إلى مجموعات ثلاث، كل مجموعة تمثل مجالاً رئيساً من مجالات المسؤولية الاجتماعية وهي (David F,Linowes);

-الأنشطة الخاصة بالأفراد

-الأنشطة الخاصة بالبيئة.

-الأنشطة الخاصة بالمنتج من سلعة أو خدمة.

ويمكن أن يتضمن كل مجال من المجالات الثلاثة السابقة مجموعتين من التكاليف المرتبطة بالأنشطة الاجتماعية، الأولى تمثل المبالغ التي تقوم الشركة بإنفاقها اختيارياً على برامجها الاجتماعية، والتي تفيد العاملين والبيئة أو لتحسين أمان المنتج، وذلك حسب مجموعة النشاط، ويطلق على هذه التكاليف (التحسينات)، وتستبعد من هذه التكاليف أي مبالغ يتحملها المشروع نتيجة التصرفات الاجتماعية الإلزامية، مثل التكاليف المترتبة على الالتزام بقوانين التلوث، لأن هذا النشاط مطلوب بحكم القانون، أو بموجب اتفاقات خاصة مع نقابات العمال.

والثانية وهي التكاليف التي يتم تجنبها نتيجة عدم قيام الشركة ببعض الأنشطة، التي تعد مسؤولة عنها اجتماعياً بحكم القانون، أو يمكن أن تعد مسؤولة عنها اختيارياً، ويطلق على هذه المجموعة من التكاليف الأعباء السلبية أو الأضرار.

جـ–التقارير التي تقوم على القياس النقدي لكل من عناصر التكاليف والمنافع:

تتميز هذه المجموعة من التقارير عن المجموعة السابقة في أنها تعد أكثر شمولاً، حيث إنها تتضمن كلاً من التكاليف الخاصة بالأنشطة الاجتماعية والمنافع

الناتجة عن هذه الأنشطة، بحيث يمكن للمطلع على هذه التقارير أن يحصل على صورة كافية إلى حد ما عن الأداء الاجتماعي للمشروع، وإن كان قياس المنافع صعباً، كما سبقت الإشارة، حيث إن معظمها لا يتحقق للمشروع ذاته، وإنما لأطراف مستقلين عن المشروع، هذا بالإضافة إلى صعوبة تحديد قيم نقدية لمعظم هذه المنافع، إلا إذا لجأنا إلى التقدير الشخصي، وعلى ذلك فإن عملية المقابلة بين المنافع والتكاليف قد لا تؤدي إلى نتائج يمكن الاعتماد عليها بشكل كبير، ويمكن أن نميز في هذه التقارير بين قائمة الدخل الاجتماعي وقائمة التأثير الاجتماعي على النحو التالي :

-قائمة الدخل الاجتماعي :

تبين هذه القائمة صافي الربح أو الخسارة الاجتماعية الأمر الذي يعكس صافي مساهمة المشروع للمجتمع، ويتم التوصل إلى صافي الربح أو الخسارة الاجتماعية بإضافة مبلغ على القيمة المضافة التي حققها المشروع، ويمثل هذا المبلغ قيمة المخرجات المرغوب فيها اجتماعياً، والتي تعرف بالوفورات الاقتصادية الخارجية أو المنافع الاجتماعية، والتي تتحقق نتيجة قيام المشروع ببعض الأنشطة التي يفرضها بعده الاجتماعي، وتخصم من الناتج التكاليف التي يفرضها المشروع على المجتمع، أي قيمة الأضرار التي تصيب المجتمع نتيجة لقيام المشروع بنشاطه الاقتصادي، وتعرف هذه الأضرار بالآثار السلبية أو التكاليف الاجتماعية، أي إن قائمة الدخل الاجتماعي تبدأ من حيث ينتهي النشاط الاقتصادي، حيث إن نقطة البداية في هذه القائمة هي القيمة المضافة. وتتصف قائمة الدخل الاجتماعي بالشمول، فهي تسمح بالتقرير عن كل التأثيرات المهمة للمشروع في المجتمع، كما أنها تتميز بالمرونة بحيث يمكن أن تتضمن التغيرات الاجتماعية محل الاهتمام، على الرغم مما تتضمنه من تقديرات شخصية.

ونورد فيما يلي قائمة مبسطة للدخل الاجتماعي :

قائمة الدخل الاجتماعي

البيان	جزئي	كلي
القيمة المضافة نتيجة النشاط الاقتصادي		١٥٠٠٠
يضاف مخرجات اجتماعية مرغوب فيها:		
١-تدريب للعاملين	٢٠٠٠	
٢-تحسين صحة العاملين	١٠٠٠	
٣-تشغيل الأميين	١٠٠٠	٤٠٠٠
يخصم التأثيرات الاجتماعية غير المرغوب فيها وغير المدفوعة:		١٩٠٠٠
١-تلوث الهواء	٣٠٠٠	
٢-تلوث المياه	٤٠٠٠	
٣-مشكلات صحة أخرى	٣٠٠٠	١٠٠٠٠
صافي الربح الاجتماعي		٩٠٠٠

قائمة التأثير الاجتماعي :

تعد هذه القائمة أن المنافع تحدد على أساس قيمة الفوائد التي تحققت للمجتمع، بينما التكاليف تمثل قيمة التضحيات التي قام بها المجتمع للمشروع، أو الأضرار التي سببها المشروع للمجتمع.

والمنافع الاجتماعية طبقاً لهذا النموذج يتم تعريفها بأنها: أي عائد للمجتمع أو لأحد عناصره، سواء أكان هذا العائد اقتصادياً أم غير اقتصادي، وسواء أكان داخلياً أم خارجياً، ولهذا فإن المنافع الاجتماعية تتضمن كل المنافع التي قام المشروع بتوفيرها للمجتمع وحصل عل مقابل لها، وكذلك كل المنافع التي لم يحصل في مقابلها على إيراد أو التي حصل في مقابلها على تعويض ولكنه غير كاف، وبهذا فإن مفهوم المنافع الاجتماعية طبقاً لوجهة النظر هذه، يعد مفهوماً واسعاً يشمل

كل ما يقدمه المشروع للمجتمع من منافع، سواءاً حصل المشروع على مقابل لها أم لم يحصل، فإن هذا النموذج يجمع في الواقع ما بين النشاط الاقتصادي للمشروع (توفير منتجات للمجتمع)، والنشاط الاجتماعي (القيام بأنشطة اجتماعية بدون مقابل).

أما التكاليف الاجتماعية فيمكن تعريفها بأنها أي تكلفة أو تضحية أو أضرار يقع عبؤها على المجتمع أو على أحد عناصره، سواء أكانت اقتصادية أم غير اقتصادية، داخلية أو خارجية، فتتضمن التكاليف الاجتماعية التضحيات التي يقوم بها المجتمع للمشروع، ويقوم المشروع بسداد مقابلها، مثل خدمات العاملين ،تشمل التكاليف الاجتماعية أيضاً قيمة الأضرار التي يسببها المشروع للمجتمع، ولا يقوم بسداد أي تعويض عنها، مثل قيام المشروع بتلويث الهواء او المياه نتيجة لممارسته نشاطه الاقتصادي، وبهذا يكون مفهوم التكاليف الاجتماعية مفهوماً شاملاً أيضاً، حيث إنه يتضمن كلاً من قيمة السلع والخدمات التي حصل عليها المشروع من المجتمع وقام بسداد مقابلها، وكذلك قيمة الأضرار التي سببها للمجتمع. ونعرض فيمايلي نموذجاً لهذه القائمة.

قائمة التأثير الاجتماعي عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/٢٠٠١م

المنافع الاجتماعية			
السلع والخدمات التي تم توفيرها		٥٠٠٠	
مدفوعات للعناصر الأخرى في المجتمع			
رواتب وأجور	١٠٠٠		
مستلزمات سلعية	٢٠٠٠		
ضرائب	٢٠٠		
تبرعات	١٠٠		
توزيعات	١٠٠		

قروض للغير ومدفوعات أخرى	١٥٠٠	٤٩٠٠	
مزايا عينية للعاملين	٣٠٠		
خدمات اجتماعية	٢٠٠		
تحسينات للبيئة	١٠٠		
منافع أخرى	٤٠٠	١٠٠٠	
إجمالي لمنافع الاجتماعية			١٠٩٠٠
التكاليف الاجتماعية			
سلع ومواد أولية تم الحصول عليها		٢٠٠٠	
مبان ومعدات مشتراة		١٣٠٠	
خدمات مستخدمة		١٠٠٠	
إصابات أمراض عمل		١٠٠	
خدمات عامة		٣٠٠	
أضرار للبيئة			
الأرض،	٢٠٠		
تلوث الهواء	٢٠٠		
تلوث الماء	٦٠٠		
ضوضاء	٦٠٠		
مخلفات	٣٠٠		
تشويه المنظر	١٠٠	٢٠٠٠	
إجمالي التكاليف الاجتماعية		٦٧٠٠	٦٧٠٠
الفائض الاجتماعي عن السنة			٤٢٠٠

٢- الإدماج :

يقوم هذا الاتجاه، على أساس أنه لكي يمكن إعطاء صورة شاملة عن الأداء الكلي للمشروع، يجب إدماج كل من المعلومات الاجتماعية والمالية في تقرير واحد، وأن يكون هذا الإدماج ضمن إطار التقارير المالية التقليدية، بحيث تصبح

المعلومات الاجتماعية جزءاً من المعلومات المالية، وإن كان هذا الإجـــراء لا يمنـــع بالطبع من وجود بعض التقارير المنفصلة التي تتضمن بعض المعلومات الاجتماعيـــة الوصفية أو الكمية، ويعتمد مؤيدو هذا الاتجاه على مبررين أساسين:

الأول : إن الأنشطة الاجتماعية تؤثر بالفعل في نتائج النشاط الاقتصادي، ويجب أن ينعكس ذلك في التقارير المالية وإلا أصبحت نتائجها مضللة ، فتكـــاليف برنـــامج يقوم به المشروع اختيارياً لتخفيض كمية التلوث في الهواء أو الماء مثلاً، يعد عبئـــاً على إيرادات المشروع عن الفترة المالية التي تم فيها تنفيذ هذا المشـــروع وبالتـــالي يخفض من صافي أرباح هذه الفترة، ويجب إظهار أثر ذلك في التقارير المالية.

الثاني: إن المشروع وحدة واحدة لا تتجزأ، فإن كلاً مـــن أهدافـــه الاقتصاديـــة والاجتماعية تعد متكاملة وتمثل معاً الأهداف الكلية للمشروع ، وعلى ذلك فـــإن التقرير عن أداء المشروع يجب أن يكون تقريراً عن الأداء الكلي له، بحيث يتضمـــن كلاً من المعلومات الاقتصادية والاجتماعية ونتائج تفاعل كل من نوعي النشـــاط الاقتصادي والاجتماعي مع بعضهما البعض ، وأثر ذلك في الناتج النهائي لنشـــاط المشروع، الأمر الذي يمكّن المطلع على هذه المعلومات أن يســـتوعب العلاقـــات المتداخلة بين كل من نوعي النشاط، وأن يقوم الأداء الكلي للمشروع.

ويمكن عرض النموذج التالي كمثال :

قائمة الدخل الاقتصادي الاجتماعي عن عام ٢٠٠١م

المبيعات	٥٠٠٠			
يطرح تكلفة المبيعات	٣٠٠٠			
مجمل اربح		٢٠٠٠		
المصاريف الإدارية والمالية		١٥٠٠		
استهلاكات	٦٠٠			

مخصصات مختلفة	٢٠٠		
فوائد	٢٠٠		
مصاريف إدارية	٥٠٠		
صافي الربح الاقتصادي			٥٠٠
تكاليف خاصة بالنشاط الاجتماعي			٣٠٠
أنشطة اجتماعية خاصة بالعاملين	١٠٠		
تكاليف خاصة بالبيئة	١٠٠		
تكاليف خاصة بحماية المستهلك	١٠٠		
صافي الربح الاجتماعي- الاقتصادي			٢٠٠

ويلاحظ أن هذه القائمة أخذت جانب التكاليف الاجتماعية دون المنافع الاجتماعية. ويبدو أن جانب التكاليف أقرب للقياس الموضوعي من جانب المنافع.

وإن هذا الإفصاح عن النشاط الاجتماعي لا يقتصر من حيث أهميته على المهتمين بالتأثير أو الدخل الاقتصادي الاجتماعي، بل إنه يستبعد التكاليف الاجتماعية، لدى قياس الربح الاقتصادي والقيمة المضافة، مما يجعلها أكثر فائدة، ويجعل أمام الإدارة مهمة مناقشة تكاليفها الاجتماعية لإمكان تخفيضها أو جعلها أكثر فائدة من الناحية الاقتصادية، والجدير بالملاحظة، إن جميع هذه النماذج أو غيرها قابلة للاستخدام في حالات معينة، تحت شعار تقارير مختلفة لخدمة أغراض مختلفة ولخدمة فئات مختلفة.

ثانياً: المدخل الإيجابي :

تنظر الإدارة إلى الإفصاح كجزء من سياستها الإعلامية، فهي تريد أن تقدم للجمهور صورة تخدم سياستها في المستقبل ، فتبرز خططها التوسعية، وتفصح عن أرباحها المستقبلية، وخدماتها الاجتماعية ومساهماتها في المشروعات الخيرية،

ونفقاتها على البحث والتطوير ، لكنها تنطلق من خلفية واقعية تجعل بياناتها قابلـــة للتصديق وإلا فقدت ثقة المجتمع المالي، مما يؤدي إلى تراجع سمعة الإدارة وانخفـــاض سعر السهم.... الخ.

أما إذا كانت الإدارة ترغب في الإفصاح من أجل إعداد تقارير تمكنها من اتخاذ القرارات الخاصة بها، فإنها تستخدم كل ما لديها من معلومات تصلح لاتخـــاذ ذلك القرار. فإذا كانت ترغب بالبيع فإنها لا تهتم ببيانات التكلفة التاريخية، فلـــو كان لديها سلعة تكلفة الواحدة منها ١٠ وجاء من يرغب بشرائها في ١١،فإنها لن تبيع إلا بعد الاطلاع على تكلفة الاستبدال، وهي معلومة مالية من خارج النظـــام المحاسبي ، فلو كانت تكلفة الاستبدال تساوي ١١ فتعتذر عن البيع، وإذا كـــانت ترغب باستبدال خط إنتاجي بخط آخر أكثر حداثة صممـــت موازنـــة رأسماليـــة وحسبت صافي التدفقات النقدية، وقارنت الخط القديم بالخط الجديد وهكذا.

وترسم الإدارة عادة موازنة تقديرية في بداية العام لتنفيـــذ سياســاتها التشـــغيلية وخططها الاستراتيجية، ثم تتابع تنفيذها من خلال تقارير تنال اهتمام الإدارة ذاتها، لكنها لن تخرج من المشروع إلا نادراً، وتلعب المحاسبة الإدارية دوراً كبيراً في تطوير البيانات المحاسبية لتصبح أكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات الإدارية عن طريـــق نظـــم واستراتيجيات مختلفة مثل ABC في محاسبة التكاليف والتكلفة المستهدفة والمخزون الصفري.

ثالثاً: مدخل المعلومات :

لا يتقيد مدخل المعلومات بنظام معين للقياس من خلال GAAP أو المعايير الدولية أو غيرها، لكنه يعتمد على قواعد بيانات Data Base تمكنـــه مـــن جمـــع وتخزين جميع البيانات ذات العلاقة بالوحدة المحاسبية على أســـاس توفـــر دليـــل موضوعي يمكن الإدارة من إدخال المعلومات وتشغيلها ثم تخزينها، وهذا ما يجعـــل

التكلفة التاريخية المستندة إلى أدلة قابلة للتحقق ساهم في إعدادها طرف خارجي عن المشروع هو الطرف الذي ورّد السلعة أو قدم الخدمة، ضرورة لابد منها من أجل تأدية المحاسبة لوظيفتها الاجتماعية، وإلا فإن الأرقام المحاسبية تمثل تخمينات قامت بها الإدارة للدفاع عن سياساتها ومصالحها، ومع ذلك فإن الإدارة لن تجد مشكلة إذا طلب إليها تقديم بيانات على أساس التكلفة الجارية، فهي بيانات استندت إلى طلب معين وإلى أسس معينة في تقدير التكلفة الجارية،وهي قادرة على إدخال التعديلات المطلوبة لإعادة عرض ما خزنته من بيانات على شكل معلومات أُعدت على أسس تفي بالغرض المطلوب.

وبذلك تتمكن الإدارة من الوفاء بالحاجات المعاصرة المتناسبة باستمرار ليس من قبل السوق المالي الذي يعبر عن نفسه من خلال المدخل المهني أو المعياري، بل من قبل العديد من أصحاب المصلحة بالإفصاح المحاسبي، فهناك جهات تريد الاطلاع على البيان الضريبي لأغراض فرض الضريبة على المنشأة، وهي تعرض بطريقة تختلف عن قائمة الدخل من خلال رفض الدوائر المالية لكثير من المصروفات التي تنزل عادة من الربح، أو قيود الدوائر المالية لإعفاء أرباح معينة تعدها غير خاضعة للضريبة كفرق تكاليف الاستبدال وغيرها.

وثمة جهات أخرى تريد قائمة للقيمة المضافة تساعد في اتخاذ قرارات اقتصادية أو ضريبية، كذلك هناك جهات اجتماعية أو اقتصادية كاتحادات الصناعة أو النقابات أو غرف التجارة تريد معلومات مختلفة تعد بتصنيف معين وضمن أسس معينة.

على أن جميع هذه الجهات الباحثة عن المعلومات تريد معلومات مجانية موثوقة ومصنفة جيداً، وهذا ما يجعل الإدارة تبحث في تكلفة إعداد المعلومات؛ إذ كلما كانت قواعد البيانات متطورة كانت تكلفة الحواسيب والبرامج أكثر.

ولعل الأخذ بمدخل المعلومات يزود الإدارة والجهات المختلفة بحاجاتها من المعلومات بتكلفة رخيصة نسبياً، فالمعلومات الضرورية للرقابة هي التي تفي بحاجات الإدارة للقيام بوظيفتها الرقابية وبناء قراراتها الاستراتيجية الأخرى.

تمرينات

١- كانت القوائم المالية لشركة الشمس في ٢٠٠٢/١٢/٣١ على النحو التالي :

المركز المالي

البند	المبلغ
نقدية	٥٠٠٠
أوراق قبض	٢٥٠٠٠
مخزون سلعي	٥٠٠٠٠
الأصول المتداولة	٨٠٠٠٠
الخصوم المتداولة	
أوراق دفع	٣٠٠٠٠
رأس المال العامل	٥٠٠٠٠
أصول ثابتة	١٠٠٠٠٠
مصروفات الاستهلاك	٥٠٠٠٠
	١٠٠٠٠٠
أرباح محتجزة	٢٠٠٠٠
أرباح الدورة	٣٠٠٠٠
رأس المال	٥٠٠٠٠
	١٠٠٠٠٠

الدخل

البند		المبلغ
مبيعات		٢٠٠٠٠٠
تكلفة المبيعات		١٢٠٠٠٠٠
مجمل الربح		٨٠٠٠٠
مصروفات		
الاستهلاك	١٠٠٠٠	
إدارية	٢٠٠٠٠	
فوائد	٥٠٠٠	
خسائر بيع أراضي	١٥٠٠٠	٥٠٠٠٠
صافي الربح		٣٠٠٠٠

المطلوب :

١- إعداد قائمة التدفقات النقدية .

٢-غيرت الشركة سياسة صرف المخزون السلعي من FIFO إلى LIFO مما أدى إلى زيادة بضاعة آخر المدة بمقدار ١٠٠٠٠ فما هو الإفصاح المطلوب؟ وهل هناك معالجات إضافية لما قامت به الشركة؟.

٣-هل تؤيد الإفصاح عن الإيرادات المستمرة بشكل مستقل عن الأرباح الاستثنائية؟ إشرح.

٣- ما الفرق بين الأرباح غير المتكررة والأرباح الاستثنائية؟.

٤- ما الفرق بين استخدام الحسابات الختامية وقائمة الدخل؟ اذكر الإيجابيات والسلبيات؟ .

٥- اذكر ثلاثة نماذج من نماذج الإفصاح عن البعد الاجتماعي.

٦-ما الفرق بين الميزانية العمومية وقائمة المركز المالي؟ .

الفصل السابع

موضوعية القياس

يهدف هذا الفصل إلى :

-مناقشة الموضوعية في القياس المحاسبي وعيوب مدخل التكلفة التاريخية في هذا المجال.

-دراسة الحلول المتبعة لتجاوز صعوبات تحقق الموضوعية في ظل مدخل التكلفة التاريخية وهي:

-مدخل الإبقاء على مدخل التكلفة التاريخية مع تشكيل الاحتياطات.

-مدخل محاسبة المستوى العام للأسعار.

-طريقة محاسبة القيمة الجارية.

المقدمة:

تلازم الموضوعية البحث العلمي في أي مجال من مجـــالات المعرفـــة ودون موضوعية، فإن نتائج البحث العلمي تخرج ملونة بالتحيز الشخصي، مما يبعده عـــن العلم ويدخله في مجالات الفنون. وبهذا المعنى فإن الموضوعية هي الصفـــة المرادفـــة للعلمية والمناقضة للذاتية.

وتمثل الموضوعية المقدمة الضرورية لكل قياس كمي من أي نـــوع كـــان فبدون الانسجام مع الموضوعية لا يمكن الركون إلى نتائج هذا القياس والاعتمـــاد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة، وبالإضافة إلى أن الموضوعية تمثل ضرورة منهجيـــة للبحث العلمي في المحاسبة، فإنها تمثل ضرورة عملية تقتضيها طبيعة المحاسبة ذاتهـــا، حيث يستفيد من القياس المحاسبي مجموعة كبيرة من القراء الذين ينتمون إلى فئـــات مختلفة تختلف مصالحها أو تتعارض، دون موضوعية القياس المحاسبي أو إيجابيته، فـــإن مصالح بعض المستفيدين قد تتعرض للخطر.

ويتم التأكد من توافر شروط الموضوعية في المحاسبة.

١-عن طريق قيام عدد من المحاسبين بإعادة القياس المحاسبي الـــذي قدمـــه أحـــد المحاسبين، ثم وصلوا إلى النتائج نفسها مما يقدم دليلاً على حياد المحاســـب وعـــدم تدخله بالنتائج.

٢-اختبار مدى تمثيل المعلومات المحاسبية لحقائق الحياة الاقتصادية.

وليس من السهل التأكد من حياد المحاسب وعدم تدخله بالنتائج، إلا أن الإشـــكال الأهم يثور لدى التحقق من أن النتائج التي قدمها القياس المحاسبي الذي قـــام بـــه المحاسب تمثل حقائق اقتصادية يمكن الدفاع عنها.

ويرى البراجماتيون أن المعلومات المحاسبية إنما تمثل حقـــائق اقتصاديـــة، إذا كانت قد قيست بالاستناد إلى المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً التي تمثـــل غالبيـــة

المحاسبين في فترة معينة، وطالما أن الحقائق في رأيهم ليست إلا حقائق نسبية،وليست مطلقة فإن اعتماد المعلومات المحاسبية على مثل هذه الحقائق النسبية إنما يقدم دليلاً قاطعاً على شرعيتها، ولا تثور مشكلة إذا أريد التأكد من صحة ذلك عند مرحلة التسجيل الأولي، إذ تمثل القيم المحاسبية المسجلة بالسجلات المحاسبية عندئذ قيماً اقتصادية حقيقية تمثل تكلفة الفرصة المضاعة وهي ناتجة عن تفاعل قانون العرض والطلب الذي يشكل سعرها لدى التعاقد عليها بين الوحدة المحاسبية والغير، سواء أكانت بيعاً أم شراء، ولدى الإدارة المالية مستند خطي يمثل دليلاً موضوعياً على حصول تلك الصفقة بتاريخ معين بسعر معين، وإن تسجيل هذه الحقيقة في السجلات في التاريخ نفسه إنما يمثل حقائق اقتصادية .

إلا أن هذا الدليل الموضوعي المتمثل في المستندات المكتوبة سرعان ما يصبح مخالفاً للحقيقة بمرور الزمن، وان قيم الأصول الواردة في قائمة المركز المالي تمثل تجميعات للأسعار في أوقات مختلفة، وهي مختلفة عن أسعار الوقت الذي تعد فيه قائمة المركز المالي، وإن تجميع هذه الأسعار مع بعضها البعض أشبه ما يكون بجمع دولارات وروبلات وليرات وجنيهات ودنانير مع بعضها البعض، بحيث يمثل المجموع الناتج قيمة لا معنى لها.

وكذلك فإن قياس الربح وهو قياس غير منطقي، حيث إن الإيرادات تسجل في تاريخ معين، وتتم مقابلتها مع النفقات التي سجلت في تاريخ سابق علماً بأن سعر النفقات في تاريخ تحقق الإيرادات قد يختلف عن سعر النفقات في تاريخ الحصول عليها ، فلو أن تاجراً اشترى بضاعة في ١/١ بسعر ١٠٠٠ وحدة نقدية ، ثم ارتفع سعرها حتى أصبحت في ١/٢ بسعر ٢٠٠٠، حيث باعها في هذا التاريخ، ومن الطبيعي أن هذا التاجر سوف لا يبيع هذه البضاعة بأقل من ٢٠٠٠،بل أنه سيترك

هامشاً للربح أي إن مقابلة النفقات بالإيرادات يجب أن تتم بسعر الشراء في تـــاريخ البيع، وليس في تاريخ الشراء الأصلي.

وخلاصة القول إن الموضوعية المزعومة التي يقدمها أساس التكلفة التاريخيـــة لا يصلح لتقديم معلومات محاسبية تمثل حقائق اقتصادية في تاريخ الإفصـــاح عـــن القوائم المالية، وإن التسجيل والقياس على أساس التكلفة التاريخية هو القياس الأمثل لمشروعات قصيرة الأجل من طبيعة خاصة كقيام مجموعة من الأشـــخاص برحلـــة تجارية معينة يسجلون فيها المبالغ كلها التي يدفعونها كنفقات، وبعد الانتهاء مـــن الرحلة وبيع البضاعة التي اشتروها يقومون بتوزيع الأرباح بينهم بحسب النســـب المتفق عليها، أي دون الحاجة إلى القياس المحاسبي الدوري الذي يقوم عل افـــتراض استمرار المشروع (Stamp,E.p.47)، هذا الافتراض الذي يقتضي أن يتم القيـــاس الدوري الحقيقي لمركز المشروع الاقتصادي لإفساح المجال أمام تصفيـــة الحقـــوق العائدة للمساهم الذي يتخلى عن أسهمه وإحلال مساهم آخر، أي إن افـــتراض الاستمرار يصدق على المشروع كوحدة محاسبية تجمع بين مجموعة من المســـاهمين والمقرضين، إلا أنه لا يصدق على مساهم بعينه أن يقف علـــى حقيقـــة أوضـــاع المشروع في تاريخ معين، وليس الاكتفاء بالاطلاع على تجميعات للأســـعار الـــتي حصلت في تواريخ متفاوتة.

إن الهدف الأساسي للمحاسبة في ظل التكلفة التاريخية هو تقديم معلومات للمكلفين، تظهر كيفية استثمار أموالهم والأرباح الناتجة عن مثل هذا الاســـتثمار، بحيث تمثل الميزانية المعدة على هذا الأساس سجلاً تاريخياً،وليس بيان بالثروة الجاريـــة للمشروع، أي إن وظيفتها إظهار رأس المال والاحتياطات والالتزامات الأخـــرى للمشروع بقيم نقدية، وطريقة توزيع هذه الأموال الإجمالية على أنواع مختلفة مـــن

الأصول، وإن قائمة الدخل أيضاً هي سجل يظهر الفرق بين الإيرادات عن الفترة التي تغطيها هذه القائمة والنفقات عن تلك الفترة متضمنة أعباء الاستهلاك بأنواعه المختلفة، وأن النفقات والإيرادات تتقابل مع بعضها البعض بقيمها النقدية المسجلة بالدفاتر.

وإن أهم ميزات التكلفة التاريخية هي أنها تقلل إلى الحد الأدنى تأثر الحسابات بالآراء الشخصية للأشخاص الذين يعدونها.

إلا أن أهمية الحسابات والقوائم المعدة على أساس التكلفة التاريخية عرضة لتحفظات ليس أقلها أن الوحدة النقدية التي تمثل معادلاً ليس وحدة قياس ثابتة، إذ إن هناك نقصاً محتملاً في القوة الشرائية للنقود والأرصدة المصرفية، بالإضافة إلى حسابات أخرى كالاستثمارات وأرصدة المدينين والدائنين، في فترة ارتفاع الأسعار، وأن هذا النقص يبقى بعيداً عن التأثير في الأرباح والخسائر في ظل التكلفة التاريخية،بالإضافة إلى أن التكلفة النقدية للمواد والبضاعة المبيعة ليست كافية خلال فترات ارتفاع الأسعار لمقابلة تكلفة استبدال الحجم نفسه من المخزون المستهلك، وكذلك أن مخصصات الاستهلاك المكونة على أساس التكلفة التاريخية غير كافية لاستبدال الاصول الثابتة عند انتهاء العمر الإنتاجي لتلك الأصول.

وتأسيساً على ذلك فإن الأرباح النقدية من خلال التكلفة التاريخية لا تعكس بالضرورة الزيادة أو النقص في الثروة معبراً عنها بمصطلحات القوة الشرائية في فترات الارتفاع الجوهري للأسعار، لا تمثل دخلاً حقيقياً يمثل قاعدة لبناء نماذج القرارات، كما لا يمثل دخل منفعة لمتخذي القرارات.

ولا تصلح قائمة المركز المالي بناءً على التكلفة التاريخية لتقويم ثروة المشروع، كما رأينا، بل أنها تتضمن تجميعات للأسعار التي حدثت بظروف مختلفة وبأزمنة مختلفة، وإذن فهي لا تعكس موضوعية علمية، يمكن استخدامها لمنفعة

الإنسانية، بل إن الاعتماد عليها قد يؤدي إلى إفلاس المشروع، وجعله عاجزاً عن المحافظة على حيازة المقدار نفسه من المخزون السلعي الذي ارتفعت أسعاره، أو استبدال الآلات نفسها التي استهلكت، أو مواكبة التقدم التكنولوجي.

بمعنى آخر إن التقارير الخارجية المتمثلة في القوائم المالية التقليدية تبدو مضللة، حيث إن التكاليف التاريخية لم تعد تعكس القيم العادلة والواقعية، فالتكلفة والقيمة مترادفتان فقط في لحظة التبادل، وبعد ذلك تصبح المساواة بين القيمة والتكلفة مجرد مصادفة والأرباح المعلن عنها تبدو وهمية في كثير من الأحيان، مما يؤدي إلى إفساد قابلية المقارنة بين المنشآت المختلفة من جهة، وبين قوائم المنشأة عبر الزمن، وخاصة أن تأثير التضخم في المنشآت ليس واحداً في كل الأحيان (Miller,E.PP,49-55).

وبالإضافة إلى التقارير الخارجية، فإن التقارير الداخلية ذات الأهمية الكبيرة من أجل اتخاذ القرارات من قبل الإدارة، تبدو غير صالحة لهذا الغرض، لأنها مصبوغة بمفاهيم تاريخية، فإذا اشترى تاجر كمية من سلعة معينة في الشهر الأول من العام بسعر ٧ للوحدة الواحدة، فإن من المنطقي أن يقبل هذا التاجر في الشهر الرابع البيع بسعر ٨ في ظل بيانات التكلفة التاريخية، لكن هذا التاجر سوف يضرب ببيانات التكلفة التاريخية عرض الحائط،إذا علم أن سعر الاستبدال في الشهر الرابع هو ٩.

وقد نشأت عدة اقتراحات في الممارسات العملية والمنظمات المهنية بغية حل الإشكالات الناجمة عن قصور التكلفة التاريخية المشار إليه قبل، ومن أهم هذه المقترحات:

١- طريقة تشكيل احتياطيات لارتفاع أسعار الأصول:

وتنطلق هذه الطريقة من المحافظة على التكلفة التاريخية، ضمن شروط المعرفة في السابق، وتشكيل احتياطيات من الأرباح عوضاً عن توزيعها، بحيث يتم

تعزيز المركز المالي، كي يتمكن المشروع من استبدال الأصول الثابتة والمتداولة في الوقت المناسب، ويؤخذ على هذه الطريقة أنها تعتمد على التقديرات الشخصية وتتأثر بمستوى أرباح المشروع كي يتم تحديد نسبة الاحتياطيات التي يجب تشكيلها، كما أنها لا تعتمد على الموضوعية في قياس الربح، إذ إن المقابلة بين النفقات والإيرادات تبقى في ظل التكلفة التاريخية، تقابل تكاليف قديمة بقوة شرائية أعلى في فترات التضخم مع إيرادات متأخرة بقوة شرائية أقل، وبالإضافة لذلك فإن هذه الاحتياطيات تبقى جاهزة للتوزيع إذا ما اتخذت الجمعية العمومية قراراً بهذا الشأن في الشركات المساهمة.

ويمكن عرض مساوئ هذه الطريقة كمايلي :

- الإبقاء على التكلفة التاريخية في احتساب مخصصات الاستهلاك وعرض الموجودات الثابتة.

-التأثر بمستوى الأرباح، وعدم إمكان اقتطاع الاحتياطي في حالة الخسارة.

- الجزافية في تحديد نسبة الاحتياطي الواجب اقتطاعها.

- صعوبة اقتطاع الاحتياطيات في كثير من الأحيان، لأنها مرتبطة بموافقة المساهمين في حالة الشركات المساهمة، وموافقة الجهات الحكومية في حالة الشركات العامة.

-تشكيل الاحتياطيات قد لا يمنع من المطالبة بتوزيعها في المستقبل.

٢-طريقة محاسبة المستوى العام للأسعار :

وتهدف هذه الطريقة إلى التعبير عن أثر التضخم في الحسابات، حيث تفترض المحاسبة في ظل التكلفة التاريخية ثبات وحدة النقود كمعادل عام للسلع والخدمات، بحيث تصلح وحدة النقود هذه بحسب التكلفة التاريخية إلى تجميع الأحداث الاقتصادية التي حدثت بتواريخ مختلفة في حساب واحد يقاس بوحدة نقود واحدة، أما محاسبة المستوى العام للأسعار فإنها تعبر عن أثر التضخم في

الحسابات حيث إن تغير المستوى العام للأسعار يمثل مقياسا للتضخم، ويمكن بالاعتماد على هذا المقياس إزالة التضخم من الحسابات، والقياس المحاسبي بوحدات نقدية ذات قوى شرائية متجانسة نسبيا، فلو افترضنا أن القوة الشرائية لوحدة النقد تعادل ٢٥٠ غراما من الحليب في عام ٢٠٠٠، فإن القوة الشرائية لها قد تعادل ١٢٫٥ غراما من الحليب في عام ٢٠٠٥، مما يدل على أن القوة الشرائية (بمقياس الحليب مثلا) لوحدة النقد قد انخفضت إلى نصف قيمتها خلال الفترة الواقعة بين ٢٠٠٠ و ٢٠٠٥م، أي إن وحدة النقد في سنة ٢٠٠٠م ليست هي في ٢٠٠٥م أو في عام آخر وما يقال عن وحدة نقد معينة يقال عن العملات الأخرى كلها، لكن بنسب متفاوتة في فترات التضخم.

وأن التضخم كمرض عضال واجه جميع الاقتصاديات المعاصرة، وألقى بثقله بشكل متزايد على الظواهر الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في العصر الحاضر، وأثر في القيم المحاسبية، إلا أن الولايات المتحدة أوقفت السياسات التضخمية منذ مطلع الثمانينيات من القرن الماضي، مما جعل محاسبة التضخم أقل انتشارا في السنين الأخيرة، ويعتقد أنصار طريقة محاسبة المستوى العام للأسعار أو محاسبة التضخم بأن محاولة إزالة آثاره فيها تصحيح كامل للقيم المحاسبية وإصلاح لنظام التكلفة التاريخية.

ومع أن الأسعار ترتفع بصورة عامة في فترات التضخم، فإن معدلات ارتفاع الأسعار لا تكون واحدة بالنسبة لجميع السلع والخدمات، فقد نجد سلعة كالحليب مثلا ارتفعت بمعدل ١٠٠٪ ونجد سلعة أخرى قد ارتفعت بمعدل ٣٠٠٪ وسلعة أخرى ارتفعت أكثر أو أقل، وقد تظل أسعار بعض السلع كالسلع المدعمة مثلا، ثابتة، وليس من غير المحتمل أن ينخفض سعر سلعة أو خدمة أخرى في الوقت نفسه، إلا أن أخذ سلة من السلع والخدمات يؤدي إلى الوصول إلى

مستوى عام لارتفاع الأسعار، وهذا ما يجعل المستوى العام للأسعار مختلفا عن اختلاف الأسعار الخاصة لسلعة بعينها.

ويرى أصحاب محاسبة المستوى العام للأسعار أن القوائم المالية التقليدية لا تظهر الأرباح والخسائر الناتجة عن احتفاظ المشروع بالبنود النقدية، مثل النقدية في الصندوق والمصرف والزبائن والدائنين، هذا بالإضافة إلى عدم صحة المبالغ الواردة في قائمة المركز المالي.

وبالنتيجة فإن استخدام القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية من أجل اتخاذ القرارات،هو استخدام خاطئ فهو لا يقتصر فقط على أنه يؤدي إلى استنتاجات خاطئة عن قدرة المشروع على تحقيق الأرباح، بل قد يؤدي أيضا إلى اتخاذ قرارات إدارية خاطئة حول تقويم الأداء الإداري، وتقويم المشروع، وتسعير الإنتاج وتوزيع الأرباح، هذا بالإضافة إلى المحاذير الناجمة عن عدم المحافظة على رأس المال سليما من الناحية الاقتصادية.

وتعتمد محاسبة المستوى العام للأسعار على المقومات التالية :

١-تهدف محاسبة المستوى العام للأسعار إلى تعديل القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية، من خلال تعديل الموجودات والمطاليب والإيرادات والمصروفات باستخدام وحدات نقدية لها قوة شرائية متجانسة.

٢-الاعتماد على القوائم المالية المعدة على أساس المبادئ المحاسبية ثم تعديلها.

٣-يتم تعديل القوائم المالية باستخدام الأرقام القياسية التي تعبر عن القوة الشرائية للنقد في تاريخ آخر قائمة مركز مالي.

٤-التمييز بين البنود النقدية والبنود غير النقدية في القوائم المالية.

فالبنود النقدية هي تلك الموجودات والمطاليب ثابتة المبالغ، والتي يكون لها قيمة اسمية ويتم التعبير عنها بعدد ثابت من الوحدات النقدية مثل النقدية في

الصندوق وفي المصرف (حساب جار) والزبائن والمدينين وأوراق القبض، وأوراق الدفع والدائنين والقروض.

يعبر عن هذه البنود بوحدات نقدية ذات قيمة جارية في تاريخ إعداد القائمة، وبالتالي فهي لا تحتاج إلى تعديل، وتظهر في القائمة المعدلة بمبالغها الأصلية نفسها، ولكن يتم احتساب مكاسب أو خسائر المستوى العام للأسعار لهذه البنود النقدية بتعديل أرصدتها باستخدام الأرقام القياسية للأسعار، ومقارنة هذه الأرصدة المعدلة مع الأرصدة الفعلية ، وسنعرض ذلك من خلال حساب مكاسب أو أرباح المستوى العام للأسعار في الصفحات المقبلة.

أما البنود غير النقدية فهي تلك البنود التي يكون لها قيم سوقية تغير بسبب التغير في مستويات الأسعار، لذلك يجب تعديلها باستخدام الأرقام القياسية للمستوى العام للأسعار.

ونظرا لهذه المزايا التي تتحقق في القوائم المالية المعدلة، اتجهت بعض الشركات إلى استخدام محاسبة المستوى العام للأسعار في تعديل قوائمها المالية.

ولكن سرعان ما ظهرت الاختلافات في وجهات النظر حول طبيعة أرباح وخسائر المستوى العام للأسعار وطرائق معالجتها محاسبيا.

وقد ظهرت الاقتراحات التالية :

١-الاقتراح الأول :

أن تتم معالجة أرباح وخسائر المستوى العام للأسعار في قائمة الدخل.

وهذا الاقتراح هو الذي أيدته سلسلة الدراسات المحاسبية السادسة عام ١٩٦٢م، وهيئة المبادئ المحاسبية في بيانها الصادر عام ١٩٦٩م، وهيئة معايير المحاسبة المالية ١٩٧٤م، ومعهد المحاسبين القانونيين في كندا عام ١٩٧٥م.

٢-الاقتراح الثاني :

أن تتم معالجة خسائر المستوى العام للأسعار في قائمة الدخل، أما المكاسب فتتم معالجتها في حساب رأس المال.

٣-الاقتراح الثالث :

أن تتم معالجة أرباح وخسائر المستوى العام للأسعار في حساب رأس المال.

٤-الاقتراح الرابع :

أن تتم معالجة أرباح وخسائر المستوى العام للأسعار في قائمة الدخل، بشرط أن يستثنى من ذلك الأرباح والخسائر المتعلقة بالديون طويلة الأجل، والتي يجب ألا تظهر حتى يتم تحققها عن طريق استهلاك السندات أو سداد قيمتها (Perry Mason, pp. 23-24).

٥-الاقتراح الخامس :

أن تتم معالجة سائر أرباح وخسائر المستوى العام للأسعار في قائمة الدخل، باستثناء تلك الناشئة عن البنود النقدية المتضمنة في حقوق حملة الأسهم، مثل الأسهم الممتازة التي لها صفات البنود النقدية.

ويلاحظ أن الاقتراح الأول هو الذي لاقى القبول الأوسع من قبل هيئات المحاسبة.

ومن أهم ما جاء في سلسلة الدراسات المحاسبية السادسة التي اقترحت هذه المعالجة مايلي : (Miller, E,p,60)

١-يجب أن تتم المحافظة على التكلفة التاريخية بهدف الإعداد الأولي للقوائم المالية.

٢-يجب استعمال قوائم تكميلية للتقرير عن أثر تغير مستوى الأسعار عن طريق السحب إلى الأمام أي بتاريخ آخر ميزانية.

٣-إن تعديل القوائم المالية يجب أن يتم باستعمال الرقم القياسي للأسعار.

٤-يجب أن تنعكس أرباح القوة الشرائية وخسائرها على صافي الربح للفترة المحاسبية المعينة.

٥-يمكن تعديل قائمة الدخل عن طريق استخدام الرقم القياسي المتوسط من أجل السنة، أو باستخدام الرقم القياسي الربعي ، إذا كانت العمليات موسمية باستثناء الاستهلاك الذي يعتمد على القيمة المعدلة للأصل.

٦-يتم سحب القوائم المالية إلى الأمام، مما يجعلها مقيمة بوحدات نقدية متجانسة مما يجعل القوائم المالية قابلة للمقارنة.

انطلاقا من فلسفة محاسبة المستوى العام للأسعار ومن مقومات هذه المحاسبة يمكن عرض الطرائق الواجب اتباعها من أجل تعديل قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وطريقة احتساب أرباح وخسائر المستوى العام للأسعار كمايلي :

أ-تعديل قائمة الدخل :

يتطلب تعديل قائمة الدخل وفق محاسبة المستوى العام للأسعار، تعديل بنود هذه القائمة كلها إلى ما يعادلها من وحدات نقدية ذات قوة شرائية منخفضة في نهاية العام.

ويتم تعديل البنود كلها الواردة في قائمة الدخل على أساس الوحدات النقدية في نهاية السنة المالية بطريقة مباشرة، عن طريق ضرب قيمة البند في معامل تعديل على النحو التالي :

$$\text{القيمة المعدلة للبند} = \text{القيمة التاريخية} \times \frac{\text{الرقم القياسي العام في نهاية العام}}{\text{الرقم القياسي العام في تاريخ نشأة البند}}$$

فعلى سبيل المثال، إذا كانت الفوائد المدينة قيمتها ٤٠٠٠ وكان الرقم القياسي العام للأسعار في نهاية العام ١٢٣ وفي تاريخ دفع الفوائد ١٢٠ فإن القيمة المعدلة للفوائد المدينة تكون :

$$4000 \times \frac{123}{120} = 4100$$

ونتناول فيمايلي البنود المختلفة لقائمة الدخل بإيجاز.

-المبيعات : يتم تعديل المبيعات عادة عن طريق تعديل إجمالي المبيعات خلال السنة على أساس متوسط التغيرات في المستوى العام للأسعار خلال تلك السنة، وذلك على النحو التالي :

$$\text{القيمة المعدلة للمبيعات} = \text{إجمالي مبيعات السنة} \times \frac{\text{الرقم القياسي العام في نهاية السنة}}{\text{متوسط الرقم القياسي العام خلال السنة}}$$

فإذا كانت مبيعات إحدى الشركات ٢٠٩١٠٠،وكان الرقم القياسي العام في نهاية العام ١٤٥،وكان متوسط الرقم القياسي العام للأسعار خلال ذلك العام ١٣٧,٥ يتم تعديل قيمة المبيعات على النحو التالي :

$$20910 \times \frac{145}{137.5} = 22050.5 \quad \text{تقريبا}$$

ويستند تعديل المبيعات على أساس متوسط التغير في المستوى العام للأسعار خلال العام إلى افتراض ضمني هو أن المبيعات تتم بطريقة منتظمة وبمعدلات متساوية على مدار السنة، وما لم تكن المبيعات عرضة لتقلبات كبيرة خلال السنة، فإن هذا الأسلوب غالبا ما يكون كافيا لتعديل قيمة المبيعات، أما إذا كانت المبيعات تتقلب بدرجة كبيرة من شهر إلى آخر،أو إذا كانت المبيعات تتركز خلال فترة معينة من السنة كما في الأنشطة، فإن الأمر يقتضي تحليل المبيعات على أساس شهري أو ربع سنوي، وتعديل مبيعات كل شهر أو ربع سنة على حدة، باستخدام معامل تعديل خاص لكل شهر أو ربع سنة، وذلك على النحو التالي:

القيمة المعدلة لشهر أو لربع سنة = مبيعات شهر (ربع سنة) × الرقم القياسي العام في نهاية السنة ÷ متوسط الرقم القياسي العام لشهر (ربع سنة)

فإذا افترضنا أن المبيعات في مثالنا السابق كانت موزعة خلال السنة على النحو التالي:

الربع الأول	١٦٧٧٠٠	الربع الثاني	١٣٢٠٠
الربع الثالث	١٣٩٠٠	الربع الرابع	١٤٣٠٠

وأن الرقم القياسي العام للأسعار كان في نهاية السنة ١٤٥ وفي الربع الأول ١٣٠ وفي الربع الثاني ١٣٢ وفي الربع الثالث ١٣٩ وفي الربع الرابع ١٤٣ فيتم تعديل قيمة المبيعات في هذه الحالة على النحو التالي :

الربع الأول	١٦٧٧٠٠ ×	١٤٥ / ١٣٠	= ١٨٧٠٥٠
الربع الثاني	١٣٢٠٠ ×	١٤٥ / ١٣٢	= ١٤٥٠٠
الربع الثالث	١٣٩٠٠ ×	١٤٥ / ١٣٩	= ١٤٥٠٠
الربع الرابع	١٤٣٠٠ ×	١٤٥ / ١٤٣	= ١٤٥٠٠
المجموع	٢٠٩١٠٠		٢٣٠٥٥٠

وهذا ما أدى إلى اختلاف القيمة المعدلة مع بقاء القيمة التاريخية ذاتها، وذلك لأن الجانب الأكبر من المبيعات قد تم في الربع الأول بحيث كان الفارق بين الرقمين

القياسيين في الربع الأول، ونهاية العام كبيرا نسبيا، أي أكبر من الفارق بين المتوسط ورقم نهاية العام.

ويتم توسيط حساب تعديلات المستوى العام للأسعار لتسجيل التعديلات اللازمة لقيمة المبيعات، وغيرها من عناصر الإيرادات والنفقات والأصول والخصوم القابلة للتعديل، فيتم تعديل قيمة المبيعات في مثالنا هذا بإجراء القيد التالي:

٢١٤٥٠ من حـــ/ تعديلات المستوى العام للأسعار

٢١٤٥٠ إلى حـــ/ المبيعات

– عناصر الإيرادات الأخرى :

يمكن أن نميز بين نوعين من الإيرادات الأخرى من ناحية طريقة تعديلها:

النوع الأول: الإيرادات التي يتم تحصيلها بصورة متكررة على مدار السنة كالإيجار الدائن المحصل شهريا، ويتم تعديلها على النحو التالي :

$$\text{بند الإيراد} \times \frac{\text{الرقم القياسي العام في نهاية السنة}}{\text{متوسط الرقم القياسي العام خلال السنة}}$$

النوع الثاني : عناصر الإيرادات التي يتم تحصيلها بصورة غير متكررة ، وإنما في تواريخ معينة خلال السنة كإيرادات الأوراق المالية، والفوائد الدائنة، والإيجار المحصل على أساس سنوي، والإعانات ..الخ، فيتم تعديلها على النحو التالي :

$$\text{القيمة المعدلة} = \text{بند الإيراد} \times \frac{\text{الرقم القياسي العام في نهاية السنة}}{\text{الرقم القياسي العام في تاريخ تحقق بند الإيراد}}$$

ويتم تعديل قيمة بند الإيراد المعين بجعل حساب تعديلات المستوى العام للأسعار مدينا بالفرق بين القيمة التاريخية والقيمة المعدلة للبند، وجعل حساب الإيراد المختص دائنا بالقيمة نفسها.

-تكلفة البضاعة المبيعة :

تختلف طريقة تعديل تكلفة البضاعة المبيعة أو تكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج تبعا لطريقة تقويم المخزون، ففي حالة اتباع طريقة الوارد أولا صادر أولا، فإن تكلفة البضاعة المبيعة تتكون من خليط من تكلفة مخزون أول المدة، والمشتريات، أما مخزون آخر المدة فيكون مقوما على أساس أسعار أحدث المشتريات، وفي حالة اتباع طريقة الوارد أخيرا صادر أولا،فإن تكلفة البضاعة المبيعة تكون مساوية تكلفة المشتريات، أو تكون خليطا من تكلفة المشتريات وتكلفة مخزون أول الفترة، أو تكون مقومة على أساس أسعار أحدث المشتريات تبعا لما إذا كان مخزون آخر المدة مساويا مخزون أول المدة،أو يقل أو يزيد عليه كما أن مخزون آخر المدة يكون مقوما على أساس مخزون أول المدة أو على أساس خليط من أسعار مخزون أول المدة والمشتريات، وذلك تبعا للعلاقة بين حجم المخزون في أول المدة وآخرها، أما في حالة اتباع طريقة متوسط التكلفة المرجح فإن تكلفة البضاعة المبيعة وتكلفة مخزون آخر المدة تكون مقومة على أساس خليط من اسعار مخزون أول المدة أسعار المشتريات خلال المدة.

ونتناول فيمايلي التعديلات اللازمة في ظل طرائق التقويم المختلفة، وتجدر الإشارة إلى أننا سنتناول هنا أيضا طريقة تعديل مخزون آخر المدة،.(وهو أحد بنود قائمة المركز المالي)، لارتباطه بتكلفة البضاعة المبيعة.

-طريقة الوارد أولا صادر أولا FiFo :

يتم تحديد تكلفة البضاعة في ظل نظام المخزون المستمر على أساس مخزون أول المدة مقوما بأسعار أول المدة مضافا إليه جزء من تكلفة المشتريات خلال الفترة، أما مخزون آخر المدة فإنه يقوم على أساس أسعار أحدث المشتريات.

ولتعديل تكلفة البضاعة المبيعة يتم تعديل تكلفة مخزون أول المدة للتغيرات في المستوى العام للأسعار عن الفترة من أول السنة إلى نهاية السنة، (أي باستخدام معامل تعديل يساوي الرقم القياسي في نهاية العام مقسوما على الرقم القياسي في بداية العام)، وتعديل تكلفة الجزء المبيع من المشتريات للتغير في المستوى العام للأسعار عن الفترة من منتصف السنة إلى نهاية السنة، (أي باستخدام معامل تعديل يساوي الرقم العام في نهاية السنة تقسيم متوسط الرقم القياسي خلال العام).

ومن الجدير بالذكر أن هذا الأسلوب لتعديل تكلفة الجزء المبيع من المشتريات يستند إلى افتراض ضمني بأن المشتريات تتم بطريقة منتظمة وبمعدلات متساوية على مدار شهور السنة،(أي إن متوسط تاريخ الشراء هو منتصف السنة)، ويمكن توضيح ذلك في المثال التالي:

نفترض أن تكلفة البضاعة بلغت ١٦٣٠٠، وأن تكلفة مخزون أول المدة ١١٢٠،وتكلفة مخزون آخر المدة ١٣٢٠وأن طريقة التقويم المتبعة هي طريقة الوارد أولا صادر أولا، ولنفترض أيضا أن الرقم القياسي العام للأسعار في أول العام كان ١٠٥ وفي آخر العام كان ١١٦ وأن الرقم القياسي لمتوسط المتغيرات في المستوى العام للأسعار خلال السنة كان ١١٠، تأسيسا على ذلك يمكن تعديل تكلفة البضاعة المبيعة على النحو التالي :

البيان	التكلفة التاريخية	معامل التعديل	التكلفة المعدلة
مخزون أول المدة	١١٢٠	١١٦ / ١٠٥	١٢٣٧
+			
الجزء المبيع من المشتريات	١٥١٨٠	١١٦ / ١١٠	١٦٠٠٨
تكلفة البضاعة المبيعة	١٦٣٠٠		١٧٢٤٥

أما بالنسبة لمخزون آخر المدة فغالبا لا يحتاج لتعديل تكلفته نظريا، لأنه مقوم على أساس أسعار أحدث المشتريات، ويفترض هذا الإجراء أن معدل دوران المخزون (تكلفة البضاعة المبيعة تقسيم متوسط تكلفة المخزون أول المدة وآخرها)مرتفع، أي إن مدة الاحتفاظ بمخزون آخر المدة (٥٢ أسبوعا تقسيم معدل دوران المخزون) صغيرة نسبيا.

ويمكن الوصول إلى النتيجة السابقة نفسها إذا تم استخدام الجرد الدوري، وليس الجرد المستمر من خلال حسابات التكاليف، وذلك على النحو التالي :

البيان	التكلفة التاريخية	معامل التعديل	التكلفة المعدلة
مخزون أول المدة	١١٢٠	١٠٥/١١٦	١٢٣٧
+			
المشتريات	١٦٥٠٠	١١٠/١١٦	١٧٤٠٠
–			
فرق تعديل المشتريات			
–			
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	١٧٦٢٠		١٨٥٦٥
–			
مخزون آخر المدة	١٣٢٠		١٣٢٠
تكلفة البضاعة المبيعة	١٦٣٠٠		١٧٢٤٥

ويلاحظ على قائمة التعديل السابقة أننا قمنا بخصم فرق تعديل المشتريات والذي يتمثل في الفرق بين قيمة مخزون آخر المدة معدلا بطريقة تعديل المشتريات نفسها:

$$١٣٩٢ = \frac{١١٦}{١١٠} \times ١٣٢٠$$

والتكلفة غير المعدلة لمخزون آخر المدة.

والسبب في ذلك هو أن المشتريات تتضمن جزأين : الجزء الأول الـــذي تم بيعـه والجزء غير المبيع أي مخزون آخر المدة، ولما كان أســلوب التعديــل يفــترض أن المشتريات جميعها قد تمت في منتصف العام، فإن الجزء غير المبيع يكون قد تم تعديله ضمن رقم المشتريات وهو ما يفترض ضمنا أن مخزون آخر المــدة قــد اقتــني في منتصف السنة، إلا أن هذا الافتراض الضمني الأخير يتناقض مع مفـــهوم طريقـة الوارد أولا صادر أولا، ولذلك فإن الأمر يقتضي خصم ما يخص مخزون آخر المـدة من تكلفة المشتريات المعدلة، وأطلقنا عليه فرق تعديل المشتريات.

ومن الجدير بالذكر أن هناك إجراء آخر بديلا يمكن اتباعــه بــدلا مــن الإجراء الذي تم استخدامه في قائمة التعديل السابقة، والإجراء البديل هو أن يتــم تعديل تكلفة مخزون آخر المدة بطريقة تعديل المشتريات نفسها، وفي هــذه الحالــة تتخذ قائمة التعديل الشكل التالي:

البيان	التكلفة التاريخية	معامل التعديل	التكلفة المعدلة
مخزون أول المدة	١١٢٠	١٠٥/١١٦	١٢٣٧
+ المشتريات	١٦٥٠٠	١١٠/١١٦	١٧٤٠٠
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	١٧٦٢٠		١٨٦٣٧
-مخزون آخر المدة	١٣٢٠	١١٠/١١٦	١٣٩٢
تكلفة البضاعة المبيعة	١٦٣٠٠		١٧٢٤٥

ويجب أن يكون واضحا أيضا أنه إذا كانت الاختلافات بــين الكميــات المشتراة على مدار شهور السنة كبيرة، وبخاصة إذا كان الارتفاع في المستوى العــام

للأسعار كبيرا نسبيا، فإن افتراض انتظام المشتريات وتساوي معدلاتها على مدار السنة يكون افتراضا غير واقعي، ويتطلب الأمر في هذه الحالة اتباع أسلوب آخر، وهو تعديل تكلفة الجزء المبيع من المشتريات (في حالة المخزون المستمر)، أو تعديل تكلفة المشتريات (في حالة المخزون الدوري)، على أساس شهري أو على الأقل على أساس ربع سنوي، وبطريقة مماثلة للطريقة السابق شرحها بالنسبة للمبيعات.

وللتوضيح دعنا نفترض أن المشتريات في المثال السابق كانت في الربع الأول ٦٠٠٠ وفي الربع الثاني ٣٠٠٠وفي الربع الثالث ٤٠٠٠ وفي الربع الرابع ٣٥٠٠ وأن متوسط الرقم القياسي خلال الفترات الأربع كانت ١٠٧، ١٠٩، ١١١، ١١٤ على التوالي، يمكن تعديل تكلفة المبيعات في ظل المخزون المستمر على النحو التالي:

البيان	التكلفة التاريخية	معامل التعديل	التكلفة المعدلة
مخزون أول المدة	١١٢٠	١٠٥/١١٦	١٢٣٧
+			
المبيع من المشتريات			
الربع الأول	٦٠٠٠	١١٦ / ١٠٧	٦٥٠٥
الربع الثاني	٣٠٠٠	١١٦ / ١٠٩	٢١٩٣
الربع الثالث	٤٠٠٠	١١٦ / ١١١	٤١٨٠
الربع الرابع	٢١٨٠	١١٦ / ١١٤	٢٢١٨
	١٦٣٠٠		١٧٣٣٣

ويتم إثبات تعديل تكلفة البضاعة المبيعة بإجراء القيد التالي :

من حـــ/ تكلفة البضاعة المبيعة

إلى حـــ/ تعديلات المستوى العام للأسعار

طريقة الوارد أخيرا صادر أولا LiFo :

ولتعديل تكلفة المبيعات في ظل هذه الطريقة يجب التمييز بين حالتين :

الحالة الأولى :

إذا تساوى المخزون في أول المدة وآخر المدة، فإن تكلفة المبيعات تساوي تكلفة المشتريات. وإذا كان مخزون آخر المدة أكبر من مخزون أول المدة فإن السلع المبيعة يفترض أنها تمت جميعها من مشتريات الفترة. ويتم تعديل تكلفة المبيعات في هذه الحالة باستخدام متوسط الرقم القياسي للأسعار خلال السنة، وفي حال تساوي مخزون آخر المدة مع مخزون أول المدة يتم تعديل تكلفة مخزون آخر المدة، على أساس التغير في المستوى العام للأسعار عن الفترة من تاريخ اقتناء المخزون التي قد تكون من عدة سنوات سابقة حتى نهاية السنة الحالية، وذلك باستخدام الرقم القياسي العام في تاريخ اقتناء المخزون.

أما إذا كان مخزون آخر المدة أكبر من مخزون أول المدة فإن هذا يعني أن المخزون في آخر المدة يتكون من جزأين: مخزون أول المدة + جزء من مشتريات الفترة.

ويتم تعديل الجزء الأول (ما يعادل مخزون أول المدة) باستخدام الرقم القياسي العام في تاريخ اقتناء المخزون. أما الجزء المضاف من المشتريات فيتم تعديله باستخدام متوسط الرقم القياسي العام للأسعار خلال السنة. على اعتبار أن الجزء المضاف لمخزون أول المدة يفترض أن إضافته على مدار السنة من الكميات المشتراة في تواريخ مختلفة.

وعلى سبيل المثال دعنا نفترض أن تكلفة البضاعة المبيعة ٤٠٠٠٠٠وأن مخزون آخر المدة وأول المدة هو ١٥٠٠٠٠، ١٠٠٠٠٠ على التوالي، وأن الرقم القياسي العام في نهاية السنة ١٧٨,٢ وفي تاريخ اقتناء المخزون أول المدة (منذ عدة سنوات) ١٢٠ وأن متوسط الرقم القياسي العام خلال السنة الحالية ١٦٥، وأن المنشأة تتبع نظام الجرد المستمر، وحيث إن مخزون آخر المدة أكبر من مخزون أول المدة فيمكن تعديل تكلفة البضاعة المبيعة على النحو التالي :

$$٤٠٠٠٠٠ \times \frac{١٧٨,٢}{١٦٥} = ٤٣٢٠٠٠$$

ويمكن تعديل تكلفة مخزون آخر المدة لأغراض إعداد قائمة المركز المالي المعدلة على النحو التالي :

البيان	التكلفة التاريخية	معامل التعديل	التكلفة المعدلة
المخزون أول المدة	١٠٠٠٠٠	$\frac{١٧٨,٢}{١٢٠}$	١٤٨٥٠٠
الجزء المضاف من المشتريات	٥٠٠٠٠	$\frac{١٧٨,٢}{١٦٥}$	٥٤٠٠٠
المخزون آخر المدة	١٥٠٠٠٠		٢٠٢٥٠٠

أما في حالة اتباع نظام الجرد الدوري، فإن تعديل تكلفة البضاعة المبيعة ومخزون آخر المدة يتم طبقا للأسس السابقة نفسها، وإن اختلف شكل قائمة التعديل، التي تأخذ الشكل التالي:

البيان	التكلفة التاريخية	معامل التعديل	التكلفة المعدلة
المخزون أول المدة	١٠٠٠٠٠	$\frac{١٧٨,٢}{١٢٠}$	١٤٨٥٠٠
+			
المشتريات	٤٥٠٠٠٠	$\frac{١٧٨,٢}{١٦٥}$	٤٨٦٠٠٠
-			٦٥,٥
تكلفة السلع المتاحة للبيع (١)	٥٥٠٠٠٠		٦٣٤٥٠٠

مخزون آخر المدة ويتألف من	١٠٠٠٠٠	١٧٨,٢ / ١٢٠	١٤٨٥٠٠
مخزون أول المدة			
الجزء المضاف	٥٠٠٠٠	١٧٨,٢ / ١٦٥	٥٤٠٠٠
مخزون آخر المدة (٢)	١٥٠٠٠٠		٢٠٢٥٠٠
تكلفة المبيعات (١)-(٢)	٤٠٠٠٠٠		٤٣٢٠٠٠

ويتم تعديل كل من تكلفة المبيعات والمخزون آخر المدة بإجراء القيدين الآتيين:

٣٢٠٠٠ من حـ/ تكلفة المبيعات

٣٢٠٠٠ إلى حـ/ تعديلات المستوى العام للأسعار

تعديل تكلفة المبيعات بالفرق بين التكلفة التاريخية والتكلفة المعدلة على أساس القوة الشرائية لوحدة النقد في نهاية السنة.

٥٢٥٠٠ من حـ/ مخزون آخر المدة

٥٢٥٠٠ إلى حـ/ تعديلات المستوى العام للأسعار

الحالة الثانية:

تتمثل الحالة الثانية في نقص مخزون آخر المدة عن مخزون أول المدة، ويعني هذا أن تكلفة المبيعات= المشتريات+ جزء من مخزون أول المدة

أما مخزون آخر المدة فيتكون من الجزء المتبقي من مخزون أول المدة، ويمكن تعديل المثال السابق، بحيث تصبح تكلفة المبيعات ٤٧٠٠٠٠ ومخزون أول المدة ٨٠٠٠٠ ومخزون أول المدة يبقى كما هو ١٠٠٠٠٠، بحيث تعدل تكلفة المبيعات على النحو التالي (بافتراض أن المشتريات تتم بطريقة منتظمة، وبمعدلات متساوية على مدار السنة):

البيان	التكلفة التاريخية	معامل التعديل	التكلفة المعدلة
المشتريات	٤٥٠٠٠٠	١٧٨,٢ / ١٦٥	٤٨٦٠٠٠
+			

الكمية المبيعة من المخزون أول المدة	٢٠٠٠٠	١٧٨,٢ / ١٢٠	٢٩٧٠٠
تكلفة المبيعات	٤٧٠٠٠٠		٥١٥٧٠٠

أما مخزون آخر المدة فيعدل لأغراض إعداد قائمة المركز المالي، ليصبح على الشكل التالي:

$$٨٠٠٠٠ \times \frac{١٧٨,٢}{١٢٠} = ١١٨٨٠٠$$

أما في طريقة الجرد الدوري، فيمكن تعديل تكلفة المبيعات وتكلفة مخزون آخر المدة بالأسلوب نفسه كمايلي :

البيان	التكلفة التاريخية	معامل التعديل	التكلفة المعدلة
المخزون أول المدة	١٠٠٠٠٠	١٧٨,٢ / ١٢٠	١٤٨٥٠٠
+			
المشتريات	٤٥٠٠٠٠	١٧٨,٢ / ١٦٥	٤٨٦٠٠٠
−	٥٥٠٠٠٠		٦٣٤٥٠٠
المخزون آخر المدة	٨٠٠٠٠	١٧٨,٢ / ١٢٠	١١٨٨٠٠
	٤٧٠٠٠٠		٥١٥٧٠٠

طريقة المتوسط المرجح :

تستند هذه الطريقة إلى افتراض أن الكمية التي يتم بيعها،(أو استخدامها في الإنتاج) هي خليط من المخزون للتكلفة عقب إضافة أي كمية مشتراة إلى المخزون، ولتعديل تكلفة المبيعات وتكلفة مخزون آخر المدة فإن الأمر يتطلب أولاً تحديد تكلفة الكمية المتاحة للبيع خلال السنة،والتي تتمثل في المخزون أول المدة مضافاً إليه المشتريات، أو المخزون آخر المدة مضافاً إليه تكلفة المبيعات. ثم يتم تعديل تكلفة

الكمية المتاحة للبيع باستخدام معاملات التعديل الملائمة، وعندئذ يمكـــن تحديـــد تكلفة المبيعات المعدلة والتكلفة المعدلة لمخزون آخر المدة على النحو التالي :

$$\text{تكلفة المبيعات المعدلة} = \text{التكلفة المعدلة للكمية المتاحة للبيع} \times \frac{\text{تكلفة المبيعات التاريخية}}{\text{التكلفة التاريخية للكمية المتاحة للبيع}}$$

$$\text{التكلفة المعدلة لمخزون آخر المدة} = \text{التكلفة المعدلة للكمية المتاحة للبيع} \times \frac{\text{التكلفة التاريخية لمخزون آخر المدة}}{\text{التكلفة التاريخية للكمية المتاحة للبيع}}$$

وللتوضيح دعنا نفترض أن تكلفة المبيعات بلغـــت ٣٠٠٠٠٠، وتكلفـــة المخزون أول المدة وآخرها ١٢٠٠٠٠، ١٤٠٠٠٠ على التوالي.

ولنفترض أيضاً أن الرقم القياسي العام في نهاية السنة ١٧١،وفي بداية السنة ١٥٠، وأن متوسط الرقم القياسي العام خلال السنة ١٦٠، فيمكن تعديل كل مـــن تكلفة المبيعات وتكلفة مخزون آخر المدة كمايلي :

تكلفة المشتريات= ١٤٠٠٠٠ +٣٠٠٠٠٠-١٢٠٠٠٠ = ٣٢٠٠٠٠

تكلفة الكمية المتاحة للبيع خلال العام = مخزون أول المدة + المشتريات

= ١٢٠٠٠٠ + ٣٢٠٠٠٠ = ٤٤٠٠٠٠

البيان	التكلفة التاريخية	معامل التعديل	التكلفة المعدلة
المخزون أول المدة	١٢٠٠٠٠	١٧١ / ١٥٠	١٣٦٨٠٠
المشتريات	٣٢٠٠٠٠	١٧١ / ١٦٠	٣٤٢٠٠٠
تكلفة الكمية المتاحة للبيع خلال العام	٤٤٠٠٠٠		٤٧٨٨٠٠

$$\text{تكلفة المبيعات المعدلة} = ٤٧٨٨٠٠ \times \frac{٣٠٠٠٠٠}{٤٤٠٠٠٠} = ٣٢٦٤٥٥$$

$$\text{التكلفة المعدلة لمخزون آخر المدة} = ٤٧٨٨٠٠ \times \frac{١٤٠٠٠٠}{٤٤٠٠٠٠} = ١٥٢٣٤٥$$

النفقات الأخرى بخلاف الاستهلاك :

يتم التمييز بين النفقات التي يتم إنفاقها بصورة منتظمة على مدار السنة مثل الرواتب والإيجار الشهري والإعلان الدوري...الخ، وبين النفقات غير المتكررة على مدار السنة وإنما يتم إنفاقها في تاريخ معين (مثل التأمين).

ويتم تعديل بند النفقة التي يتم إنفاقها بصورة منتظمة على مدار السنة باستخدام متوسط الرقم القياسي العام خلال السنة وذلك على النحو التالي:

$$\text{القيمة المعدلة للبند} = \text{التكلفة التاريخية للبند} \times \frac{\text{الرقم القياسي في نهاية العام}}{\text{متوسط الرقم القياسي خلال السنة}}$$

أما بنود النفقات التي تتم في تواريخ معينة خلال السنة فيتم تعديلها للتغير في المستوى العام للأسعار عن الفترة من تاريخ استحقاق النفقة حتى نهاية السنة المالية، وذلك على النحو التالي:

$$\text{القيمة المعدلة للبند} = \text{التكلفة التاريخية للبند} \times \frac{\text{الرقم القياسي في نهاية السنة}}{\text{الرقم القياسي في تاريخ استحقاق البند}}$$

الاستهلاك :

تعد عملية تعديل قيم الأصول الثابتة وأرصدة حسابات مخصصات الاستهلاك لأغراض المركز المالي، وتعديل بند الاستهلاك لأغراض تعديل قائمة الدخل، من أكثر إجراءات التعديل تكلفة وجهداً عند إدخال نظام محاسبة التقلبات في المستوى العام للأسعار لأول مرة، وذلك لان الأمر يتطلب تحليل مكونات كل حساب من حسابات الأصول الثابتة وتحديد تاريخ الاقتناء وتكلفة الاقتناء لكل

مفردة من مفردات حساب الأصل وتصنيف مفردات حساب الأصل في مجموعات متجانسة طبقاً لتواريخ الاقتناء. وتصنيف قيم الأصول الثابتة بحسب تلك التواريخ، واستخدام رقم قياسي ملائم بحسب تاريخ اقتناء الأصل.

ب-قياس أرباح القوة الشرائية وخسائرها وتسجيلها:

يؤدي تعديل قائمة الدخل التاريخية للتقلبات في المستوى العام للأسعار إلى ظهور بند جديد في قائمة الدخل المعدلة هو أرباح القوة الشرائية وخسائرها والتي تتحقق نتيجة حيازة المشروع أصولاً والتزامات نقدية. والأصول والالتزامات النقدية هي الأصول والالتزامات التي تقاس بعدد محدد من وحدات النقد بغض النظر عن ما تمثله من قوة شرائية. ويترتب على حيازة الأصول النقدية (كالنقدية والمدينين وأوراق القبض) في فترات ارتفاع مستويات الأسعار تحقيق خسائر قوة شرائية، ذلك أن تلك البنود تقوم على أساس عدد معين من وحدات النقود تتناقص قيمتها أو قوتها الشرائية مع مرور الزمن. وبالعكس فإن حيازة الالتزامات النقدية قصيرة الأجل أو متوسطة أو طويلة في فترات التضخم (ارتفاع الأسعار)، تترتب عليها تحقيق أرباح قوة شرائية، ذلك أن القوة الشرائية لقيمة الدين الذي التزمنا به تتناقص مع مرور الزمن ومن ثم فإننا سندفع في تاريخ السداد قوة شرائية أقل للوفاء بالالتزام، وفي فترات ارتفاع المستوى العام للأسعار يحقق المشروع صافي خسارة قو شرائية إذا زادت الأصول النقدية على الالتزامات النقدية (أي إذا كان صافي الأصول النقدية موجباً) ويحقق صافي أرباح قوة شرائية في الحالة العكسية (د.خيرت ضيف ص ٣٣١-٣٤٢).

ومن الجدير بالذكر أن يصار إلى التفرقة بين الأصول والالتزامات النقدية وبين الأصول والالتزامات غير النقدية وذلك إذا كانت قيمتها تقاس بعدد محدد من وحدات النقد بغض النظر عن القوة الشرائية لهذه الوحدات. فالأصول والالتزامات

النقدية تتحدد قيمتها بعدد من الوحدات النقدية ولا تتغير هذه القيمة نتيجة التغير في مستويات الأسعار.

أما الأصول غير النقدية (كالأصول الثابتة والمخزون) فلها قيم سوقية تتغير نتيجة للتغير في مستويات الأسعار، ثم تختلف قيمتها النقدية عن تكلفة اقتنائها.

وبالنسبة للكثير من البنود يسهل التمييز بين البنود النقدية والبنود غير النقدية، إلا أن بعض البنود تجمع بين الخصائص النقدية وغير النقدية، مما يتطلب تصنيفها وفقاً للغرض الرئيس من الاحتفاظ بها، فالأصول النقدية تشمل النقدية بالصندوق والمصارف والودائع بالمصارف والمدينين وأوراق القبض والقروض للغير، وسلف العاملين، والتأمينات القابلة للاسترداد، والإيرادات المستحقة، وتعد الاستثمارات في السندات أصلاً نقدياً، إذا كان سيتم الاحتفاظ بها حتى تاريخ استحقاقها وتحصيل قيمتها نقداً في ذلك التاريخ، ذلك أن قيمتها محددة بعدد من وحدات النقد.

أما الأصول غير النقدية فتشمل النقدية والودائع بالبنوك بعملات أجنبية والمدينين وأوراق القبض بعملات أجنبية، والاستثمارات في الأسهم وفي السندات، (إذا لم يكن سيتم الاحتفاظ بها حتى تاريخ استحقاقها)، والمخزون السلعي والأصول الثابتة الملموسة كالآلات والمباني والأصول الثابتة غير الملموسة، مثل حق الاختراع والشهرة، وتعد المصروفات المدفوعة مقدماً أصلاً غير نقدي، وذلك لأنها تمثل حقاً لتلقي خدمة في المستقبل ولكنها لا تمثل حقاً لاستلام عدد معين من وحدات النقد، فضلاً عن أن الأسعار السوقية لتلك الخدمات قد تتغير نتيجة التغير في مستويات الأسعار.

أما الالتزامات النقدية فتشمل السندات والقروض طويلة الأجل والدائنين وأوراق الدفع، والمصارف سحباً على المكشوف، وتوزيعات الأرباح والمصروفات المستحقة التي تمثل التزاماً محدداً بعدد محدد من وحدات النقود.

أما الإيرادات المحصلة مقدماً فإنها تعد التزاماً غير نقدي لأنها تمثل التزاماً بأداء خدمة أو تسليم سلعة في المستقبل وليس التزاماً بدفع عدد معين من وحدات النقد، وكذلك فإن القروض بعملات أجنبية تعد التزاماً غير نقدي،وذلك لأن سعر الصرف عرضة للتغير، ثم إن الالتزام ليس محدداً بعدد من وحدات النقد المحلية.

قياس أرباح القوة الشرائية وخسائرها :

تحقق المشروعات كما رأينا أرباح قوة شرائية نتيجة حيازة الالتزامات النقدية، وتحقق خسائر قوة شرائية نتيجة حيازة الأصول النقدية، وذلك في فترة ارتفاع المستوى العام للأسعار، ولقياس تلك الأرباح يتم تعديل قيمة البند النقدي، أو التغير في البند النقدي باستخدام معامل تعديل يساوي حاصل قسمة الرقم القياسي العام في نهاية العام على الرقم القياسي العام في تاريخ نشأة البند أو التغير، ويتمثل ربح القوة الشرائية أو خسارتها في الفرق بين القيمة المعدلة للبند النقدي أو التغير في البند النقدي، وبين القيمة التاريخية لهذا البند أو التغير في البند.

مثال:

فيمايلي البيانات الخاصة بأرصدة الأصول النقدية والالتزامات النقدية قصيرة الأجل في نهاية كل ربع سنة:

	أصول نقدية	التزامات نقدية قصيرة الأجل	متوسط الرقم القياسي خلال كل ربع سنة
رصيد أول السنة	٧٠٠٠	١١٢٠٠	-
الربع الأول	١٤١٠٠	٢٣٩٨٠	١٤٢

الربع الثاني	٢٨٨٠٠	٢٤٢٧٠	١٤٧
الربع الثالث	٥٧٠٠	١٢٧١٠	١٥٤
الربع الرابع	٨٥٢٦	١٠٨٢٦	١٥٧

المطلوب: قياس أرباح القوة الشرائية وخسائرها، علماً بأن الرقم القياسي العـــام في نهاية السنة ١٦٠، وفي بداية السنة ١٤٠.

الحل :

أ– قياس خسائر القوة الشرائية على الأصول النقدية :

البيان	رصيد نهاية الفترة	رصيد أول الفترة	التغير	المعامل	القيمة المعدلة
رصيد أول السنة	٧٠٠٠	–	٧٠٠٠	١٤٠/١٦٠	٨٠٠٠
الربع الأول	١٤١٠٠	٧٠٠٠	٧١٠٠	١٤٢/١٦٠	٨٠٠٠
الربيع الثاني	٢٨٨٠٠	١٤١٠٠	١٤٧٠٠	١٤٧/١٦٠	١٦٠٠٠
الربع الثالث	٥٧٠٠	٢٨٨٠٠	(٢٣١٠٠)	١٥٤/١٦٠	(٢٤٠٠٠)
الربع الرابع	٨٥٢٦	٥٧٠٠	٢٨٢٦	١٥٧/١٦٠	٢٨٨٠
رصيد نهاية السنة			٨٥٢٦		١٠٨٨٠

خسائر القوة الشرائية على الأصول النقدية =١٠٨٨٠-٨٥٢٦-٢٣٥٤.

وممكن تفسير هذه النتيجة بأنه كان يجب أن يكـــون لـــدى المشـــروع ١٠٨٨٠ وحدة نقدية، لكي يحافظ على القوة الشرائية للأصول النقدية وحيـــث إن قيمة الأصول النقدية الموجودة فعلاً في نهاية السنة تبلغ ٨٥٢٦،فإن المشروع قـــد حقق خسارة في القوة الشرائية قدرها ٢٣٥٤.

ب- قياس أرباح القوة الشرائية على الالتزامات النقدية قصيرة الأجل:

البيان	رصيد نهاية الفترة	رصيد أول الفترة	التغير	المعامل	القيمة المعدلة
رصيد أول السنة	١١٢٠٠	-	١١٢٠٠	١٤٠/١٦٠	١٢٨٠٠
الربع الأول	٢٣٩٨٠	١١٢٠٠	١٢٧٨٠	١٤٢/١٦٠	١٤٤٠٠
الربع الثاني	٣٤٢٧٠	٢٣٩٨٠	١٠٢٩٠	١٤٧/١٦٠	١١٢٠٠
الربع الثالث	١٢٧١٠	٣٤٢٧٠	(٢١٥٦٠)	١٥٤/١٦٠	(٢٢٤٠٠)
الربع الرابع	١٠٨٢٦	١٢٧١٠	(١٨٨٤)	١٥٧/١٦٠	(١٩٢٠)
رصيد نهاية السنة			١٠٨٢٦		١٤٠٨٠

ربح القوة الشرائية - ١٤٨٠ -١٠٢٨٦ - ٣٢٥٤

ويمكن تفسير هذه النتيجة بأن قيمة الالتزامات بالقوة الشرائية لوحدة النقد في نهاية السنة تبلغ ١٤٠٨٠،إلا أن المشروع لا يحتاج إلا لمبلغ ١٠٨٢٦ للوفاء بقيمة هذه الالتزامات، ولذلك فالفرق يعد ربحاً.

إما ربح (أو خسارة) القوة الشرائية على صافي الأصول النقدية فهي كمايلي :

ربح القوة الشرائية على الالتزامات النقدية قصيرة الأجل	٣٢٥٤
خسارة القوة الشرائية على الأصول النقدية	(٢٣٥٤)
ربح القوة الشرائية على صافي الأصول النقدية	٩٠٠

ويلاحظ أننا قمنا بتعديل قيم الأصول النقدية والالتزامات النقدية قصيرة الأجل على أساس ربع سنوي، ومما لا شك فيه أنه يمكن قياس أرباح القوة الشرائية وخسائرها،عن طريق تعديل قيمة تلك الأصول والالتزامات على أساس شهري للوصول إلى قياس أكثر دقة.

وتجدر الإشارة إلى أنه يمكن قياس أرباح القوة الشرائية وخسائرها بأسلوب أكثر سهولة، وهو تعديل قيم الأصول والالتزامات على أساس سنوي، إلا

أن هذا الأسلوب يؤدي إلى نتائج أقل دقة. فإذا افترضنا مثلاً أن متوسط الرقم القياسي خلال السنة في المثال السابق١٥٠،فيمكن قياس خسائر القوة الشرائية على الأصول كمايلي :

	الرصيد	المعامل	القيمة المعدلة
أول السنة	٧٠٠٠	١٤٠/١٦٠	٨٠٠٠
التغير	١٥٢٦	١٥٠/١٦٠	١٦٢٨
	٨٥٢٦		٩٦٢٨

خسارة القوة الشرائية على الأصول النقدية =٩٦٢٨ -٨٥٢٦ = ١١٠٢ .

ويمكن قياس أرباح القوة الشرائية على الالتزامات النقدية قصيرة الأجل بالأسلوب نفسه، حيث نجد أنها تبلغ ١٥٧٥، وعليه فإن ربح القوة الشرائية على صافي الأصول النقدية الجارية يبلغ ٤٧٣ (١٥٧٥ -١١٠٢) وبمقارنة هذه النتائج مع نتائج القياس في حالة التعديل على أساس ربح سنوي نجد أن فروق الدقة كبيرة.

ويعود الاختلاف إلى تقلبات الأرصدة النقدية على مدار السنة، وإلى ارتفاع المستوى العام للأسعار خلال العام بشكل تدريجي.

ويتم إجراء قيد أرباح القوة الشرائية أو خسائرها على النحو التالي :

من حـ/ تعديلات المستوى العام للأسعار

إلى حـ/ أرباح القوة الشرائية

من حـ/ خسائر القوة الشرائية

إلى حـ/ تعديلات المستوى العام للأسعار

جـ- إجراءات تعديل قائمة المركز المالي :

لابد من الإشارة إلى أن البنود النقدية تبقى بقيمتها التاريخية في قائمة المركز المالي، وينعكس أثر تعديلها في قائمة الدخل عن طريق أرباح القوة الشرائية وخسائرها.

أما البنود غير النقدية فيتم تعديلها عن الفترة من تاريخ نشأة البند حتى تاريخ إعداد القائمة، وذلك باستخدام معاملات التعديل الملائمة، ويشمل التعديل حساب رأس المال على أساس قسمة الرقم القياسي في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي على الرقم القياسي في تاريخ الإصدار أو الإضافة، وذلك بتوسيط حساب تعديلات المستوى العام للأسعار الذي يجعل مديناً مقابل جعل حساب رأس المال دائناً،على أن السائد من الناحية العملية هو تثبيت رأس المال، وعد الاحتياطات والأرباح بمثابة متمم حسابي.

مما سبق تتضح لنا أهمية محاسبة المستوى العام للأسعار في تعديل القوائم المالية للمشروعات من أجل التعبير عن البنود كلها الواردة فيها باستخدام وحدات نقدية ذات قوة شرائية متجانسة، وتمثل القيمة في تاريخ تعديل القوائم، وقد رأينا إمكانية تحقيق ذلك من خلال استخدام الأرقام القياسية العامة للأسعار.

ومن أجل هذه الطريقة في تعديل القوائم المالية، لابد من عرض المزايا والمساوئ المتحققة من خلال استخدام محاسبة المستوى العام للأسعار.

ويمكن تلخيص أهم ميزات محاسبة المستوى العام للأسعار كمايلي:

١-تظهر القوائم المالية المعدلة أثر التضخم على المشروعات، فالموجودات والمطاليب تظهر بقيمتها المعدلة وكذلك أرقام الربح، وهذا ما يساعد مستخدمي القوائم المالية على الوصول إلى فكرة شاملة عن حالة المشروع الراهنة بعد ارتفاع المستوى العام للأسعار.

٢-السهولة في إجراء المقارنات بين القوائم المالية العائدة لفترات مختلفة بعد تعديلها باستخدام الأرقام القياسية العامة.

٣-المحاسبة التقليدية المعتمدة على التكلفة التاريخية تقيس الدخل، كنتيجة لمقابلة النفقات الحاصلة في فترات سابقة مع الإيراد المعبر عنه بالقيمة الجارية عادة.

أما في ظل محاسبة المستوى العام للأسعار ، فإن هذه المقابلة تصبح أكثر واقعية من جراء استخدام وحدة قياس موحدة للنفقات والإيرادات معاً.

٤-تميل هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح بالمقارنة مع التكلفة التاريخية التي تظهر أرباحاً وهمية، نظراً لعدم وضعها أثر التغير في المستوى العام للأسعار في الحسبان.

٥-تساعد على حل مشكلة الاستبدال، لأن الاستهلاكات المحسوبة بناءً على هذه الطريقة أكبر من تلك المحسوبة على التكلفة التاريخية.

أما سلبياتها فهي:

آ-لا تحقق انسجاماً مع الموضوعية، إذ إن أسعار الأصول لا ترتفع بالمستوى نفسه وفي لحظة معينة من الزمن، كما أن بعض السلع قد تنخفض أسعارها لظروف خاصة بها، حيث إن تطبيق الرقم القياسي المفرد على القوائم المالية التاريخية يؤدي إلى خلط في البيانات، وعدم دقتها قد تكون أسوأ حالاً من القوائم التاريخية. فإن قطعة أرض اشتريت منذ خمس سنوات، وكانت قيمتها السابقة ٢٠٠٠٠ أصبحت قيمتها بعد التعديل ٥٠٠٠٠ مثلاً فإن هذا السعر الجديد لا يعرب في الغالب عن القيمة السوقية لتلك القطعة في الوقت الحاضر، بل إن القيمة التاريخية المنسوبة إلى زمن وقوعها قد تكون أكثر ملاءمة من التكلفة المعدلة، التي لا تمثل قيمة سوقية ولا تاريخية.

ب-قد يؤدي تطبيق هذه الطريقة إلى زيادة الأرباح الدورية في بعض الحالات، كما أنها تصطدم مع أساس الاستحقاق المتعلق بالأرباح الناتجة عن التعديلات، التي يقتضيها الرقم القياسي العام.

جـ-إن تطبيق محاسبة المستوى العام للأسعار قد يمنع الإدارة من اتخاذ قرارات معينة، ويركز على حيازة الأصول غير النقدية، للإفادة من آثارها الإيجابية في القوائم المالية، مما ينعكس على الإنتاج في المجتمع بصورة عامة.

د-إن هذه الطريقة تخلط بين الأرباح أو الخسائر الظاهرية أو الوهمية الناجمة عن حيازة الأصول أو الالتزامات النقدية،والأرباح أو الخسائر الحقيقية الناتجة عن حيازة الأصول غير النقدية.، أي أنها تحاسب الإدارة على قرارات اتخذتها وضيعت عليها فرصاً معينة، ولو أن ذلك يتعلق بأحداث مضت لم يعد ممكناً جني أرباحها أو تحقيق خسائرها بسبب عدم وجود آثار مادية لهذه الأرباح أو الخسائر بالوحدات النقدية الحالية، وبالتالي فإن الأخذ بهذه الطريقة يتعارض مع تعريف الربح في علاقته بثروة المشروع خلال نقطتين من الزمن.

هـ-إن التغير في المستوى العام للأسعار هو ظاهرة عامة كلية على مستوى الاقتصاد الوطني بأكمله، وإن كانت طرائق القياس المتبعة في قياس هذا التغير على المستوى الكلي مختلفة، وتؤدي إلى نتائج مختلفة، فإن استخدامها على المستوى الكلي أو على مستوى قطاع معين يبقى معقولاً، ويؤدي إلى نتائج منطقية،أما على مستوى المشروع فإن استخدام طريقة محاسبة المستوى العام للأسعار قد يؤدي إلى نتائج مضللة لأن تأثر مشروع معين بالتضخم الاقتصادي خاضع لظروف معينة لا تتطابق بالضرورة مع الاقتصاد الكلي.

وفي الختام، نلاحظ أن محاسبة المستوى العام للأسعار، قد تم اقتراحها من قبل بعض المنظمات المهنية للمحاسبة كمقياس ملائم لكي يستخدم في المحاسبة في المشروعات

المختلفة في ظل ظروف التضخم الاقتصادي، وقد استطاعت هذه الطريقة أن تحقق بعض الميزات، وكانت مقبولة من قبل الكثير من المحاسبين، ولكنها في الوقت بنفسه كانت عرضة للنقد من قبل بعضهم كما أنها كانت عرضة للقبول تارة، وللرفض تارة أخرى من قبل الهيئات المهنية للمحاسبة أيضاً، حتى أن الحكومة البريطانية عمدت إلى تشكيل لجنة خاصة بمحاسبة التضخم عرفت باسم لجنة سانديلاندز، إلا أنها سرعان ما أصدرت تقريرها عام ١٩٧٥ رفضت بموجبه محاسبة القوة الشرائية العامة، وأقرت محاسبة القيمة الجارية، بشكل مشابه لما حدث في الولايات المتحدة.

٣-طريقة محاسبة القيمة الجارية:

تقوم هذه الطريقة على تقويم موجودات الوحدة الاقتصادية وتحديد الدخل الدوري لها باستخدام القيم الجارية في القياس المحاسبي، بحيث يتم المحافظة على رأس المال سليماً من الناحية الاقتصادية، وليس من الناحية النقدية فحسب.

لذلك تعد هذه الطريقة الأكثر شيوعاً كبديل للتكلفة التاريخية، والأكثر انسجاماً مع الموضوعية في المحاسبة.

وتختلف هذه الطريقة عن الطريقة السابقة (محاسبة المستوى العام للأسعار) في أنها تقتضي تطبيق القيمة الجارية للموجودات غير النقدية وفق الأسعار الخاصة بهذه الموجودات، وليس وفق المستوى العام للأسعار، وقد تحتسب النفقات الإيرادية على أساس القيمة الجارية، كما قد يعاد تقويم النفقات المرسلمة كما سنرى.
أما الأصول والالتزامات النقدية فتبقى دون تعديل في جميع الأحوال.

لابد قبل استعراضنا لهذه الطريقة من الوقوف عند عبارة القيمة الجارية وعبارة المحافظة على رأس المال سليماً من الناحية الاقتصادية.

ومن أجل التعبير عن تلك القيمة الجارية ظهرت في أدبيات المحاسبة عدة طرائق أهمها:

- طريقة القيمة الحالية.

- طريقة صافي القيمة البيعية.

- طريقة تكلفة الاستبدال.

وسنقوم فيما يلي باستعراض المقصود بكل من هذه المفاهيم بالاختصار الملائم لكل منها.

-طريقة القيمة الحالية:

وتقوم هذه الطريقة على احتساب القيمة الاقتصادية للأصل، وذلك عن طريق التنبؤ بصافي الإيرادات التي يحققها الأصل خلال حياته الإنتاجية، ثم اختيار معدل فائدة مناسب من أجل حسم تلك التدفقات النقدية المتوقعة، والمبلغ الناجم عن ذلك هو القيمة الحالية لهذا الأصل.

وكما لاحظنا يشترط لتطبيق هذه الطريقة ما يلي:

١-التنبؤ بالتدفقات النقدية التي يمكن أن تتحقق من خلال استخدام الأصل.

٢-حصر التدفقات النقدية المتوقعة في كل فترة مالية من حياة الأصل.

٣-التنبؤ بعدد السنوات المتوقع أن يبقى فيها الأصل صالحاً للاستخدام.

٤-اختيار معدل فائدة مناسب.

وإذا تم تحديد هذه التغيرات الأربعة بشكل دقيق وموضوعي، فإنه يمكن قياس القيمة الاقتصادية للأصل.

ويسهل تطبيق هذا المفهوم من أجل بعض أنواع الأصول والخصوم كسندات القرض، إلا أنها لا تصلح لأنواع أخرى من الأصول والخصوم، أو النفقات والإيرادات.

-طريقة صافي القيمة البيعية:

صافي القيمة البيعية (أو سعر الخروج الجاري) لأصل ما، هو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه حالياً إذا تم بيع الأصل في السوق مطروحاً منه المصاريف اللازمة لإتمام عملية البيع.

يتم وفق هذه الطريقة إعادة تقويم سائر الأصول بقيمتها البيعية الصافية،وفي حالة عدم إمكان تقدير هذه القيمة بشكل مباشر من خلال أسعار السوق يتم الاعتماد عادة على أحد هذين البديلين:

- استخدام أرقام قياسية خاصة للأسعار، محتسبة إما من قبل هيئات خارجية مستقلة أو ضمن المشروع.
- أو استخدام الخبرة المهنية في التقدير.

تعد هذه الطريقة نادرة الاستخدام في الأصول الثابتة، إلا أنها ملائمة بالنسبة لتقويم الأصول المتداولة كالمخزون السلعي، والذي يتم الحصول عليه أساساً بهدف البيع.

طريقة تكلفة الاستبدال:

وتتم الإشارة إلى تكلفة الاستبدال على أنها المبلغ الواجب دفعه من أجل الحصول على أصل مماثل للأصل الموجود، وتتم الإشارة إليها على أنها تمثل سعر الدخول الجاري (Current entry price).

وعلى الرغم من وضوح هذا التعريف لتكلفة الاستبدال، إلا أنها أثارت الجدل بين المحاسبين وبخاصة حول عبارة الأصول المماثلة، حيث ظهرت عدة معان لها:

آ-تكلفة استبدال الأصول المستخدمة: ويقصد بها المبلغ المطلوب من أجل الحصول على أصل مماثل من سوق الأصول المستعملة، والتي لها الحياة الإنتاجية

نفسها، إلا أن هذا المفهوم غير عملي نظراً لعدم وجود سوق منتظمة لأسعار الآلات المستعملة.

ب-تكلفة إعادة إنتاج الأصول المماثلة: ويقصد بها المبلغ المطلوب من أجل الحصول على أصل مماثل للأصل الموجود.

جـ- تكلفة الأصول الجديدة: وهي تكلفة استبدال القدرة الإنتاجية للأصل، حيث تعكس أثر التغير التكنولوجي.

وبالمقارنة بين تكلفة الاستبدال وصافي القيمة البيعية المذكورة آنفاً يفترض أنهما متساويان، لكن ذلك لا يتحقق إلا في شروط مثالية هي:

-هناك عدد كبير من الأصول المتماثلة، في سوق واحدة، وإن أسعار السوق معروفة بالنسبة للأصول الجديدة والمستعملة.

-يتمتع المشروع بحرية القرار بيعاً وشراءً في هذه السوق.

-يجب ألا تكون هناك تكاليف نقل أو تركيب ضمنية سواء أكانت في عملية شراء أم بيع الأصل المعني (philip w. Bell PP. 19-32).

لكن مثل هذه الظروف نادراً ما توجد في العالم الحقيقي، وقد يكون الاختلاف قليلاً في بعض أنواع الأصول كالمخزون السلعي الذي يباع بالحالة نفسها التي اشتري فيه، ولكن هذا الخلاف يكبر في الأصول الثابتة كالآلات والمعدات، ويكون عندئذ سعر الاستبدال متاحاً أكثر ويمثل أكثر القيمة الجارية للمشروع نتيجة وجود ظروف تنافسية تتمثل بوجود عدد من المشترين، أما حين يرغب المشروع في الاطلاع على الأسعار السوقية لأصوله المستخدمة، فإنه يجد سوقاً نظامية وتختلف الأسعار باختلاف ظروف الصفقة بين المشروع والمشتري المفترض، وغالباً لن يدفع المشتري القيمة الاقتصادية نفسها نظراً لعدم وجود

مشترين متنافسين على السلع القديمة، وبالتالي تكون صافي القيمة البيعية أقل من تكلفة الاستبدال.

ولما كانت المحاسبة تستهدف قياس أداء المشروع عن أحداث حصلت بالفعل، وليس تلك الأحداث التي يجب أن تحدث أو التي قد تحدث، فإن تكلفة الاستبدال هي الممثل العملي للقيمة الجارية، وقد استخدمت في أدبيات المحاسبة كمعبر عنها.

اقترح جون بارو منذ عام ١٩١٩م استخدام محاسبة القيمة الاستبدالية. كما أصدرت لجنة بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة النشرة رقم ١٩٠ المؤرخة في ١٩٧٥/٣/٢٣، كرد على التذمر الذي أصاب الأسواق المالية نتيجة نشر المسودة التي أعدها هيئة معايير المحاسبة المالية في عام ١٩٧٤م، والتي تبنت محاسبة المستوى العام للأسعار، وقد طالبت النشرة ١٩٠ الشركات الأمريكية الكبرى بنشر إفصاحات إضافية على أساس تكلفة الاستبدال.

كما أصدرت هيئة معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة FASB بيانها رقم ٣٣ في تشرين الأول ١٩٧٩م، وقد طالب هذا البيان من الشركات التي تزيد موجوداتها على بليون دولار بعد طرح الاستهلاكات، أو أن مخزونها وممتلكاتها وتجهيزاتها قبل مخصص الاستهلاك تبلغ أكثر من ١٢٥ مليون دولار في بداية السنة المالية التي تبدأ بعد ١٩٧٩/١٢/٢٥، طلب البيان منها إعداد معلومات إضافية، تدعم القوائم المالية التقليدية، وكانت مزيجاً بين الأرقام القياسية والقيمة الجارية (Elwood L. Miller P.211):

١-دخل التكلفة التاريخية معدلاً لإظهار أثر تغيير مستويات الأسعار العامة والخاصة.

٢-الربح أو الخسارة في القوة الشرائية على صافي العناصر النقدية.

٣-التكلفة الجارية للمخزون والممتلكات والتجهيزات والمعدات عن السنة المنتهية.

٤-التغيرات خلال العام في التكاليف الجارية المذكورة أعلاه، والمنسوبة إلى تغيرات السعر العام أو الخاص.

٥-مقارنة لخمس سنوات بالنسبة للدخل الإجمالي، والدخل السنوي المكتسب لكل سهم، وصافي الأصول المعدلة لأجل التغيرات في مستويات الأسعار، وتوزيعات الأرباح على الأسهم، والسعر السوقي لكل سهم، ومتوسط الرقم القياسي لأسعار المستهلك لكل سنة من السنوات الخمس موضوع المقارنة.

٦-تفسير البيانات المعلنة ومناقشة أهميتها.

مثال عملي:

من أجل شرح التطبيق العملي لمتطلبات البيان ٣٣ نورد البيانات والمعلومات التالية الخاصة بشركة فيلادلفيا التي تأسست في ١/١/٢٠٠٠م.

أولاً: بيان تكلفة البضاعة المبيعة:

تكلفة البضاعة المبيعة عن السنة المنتهية بتاريخ ٣١/١٢/٢٠٠٠

البيان	تكلفة تاريخية
مخزون ١/١/٢٠٠٠	-
+مشتريات (١٢٠٠٠ وحدة بسعر ١٠ دولار للوحدة)	١٢٠٠٠٠
-مخزون ٣١/١٢/٢٠٠٠ (٢٠٠٠ وحدة)	٢٠٠٠٠
تكلفة البضاعة المبيعة	١٠٠٠٠٠

ثانياً : قائمة الدخل:

قائمة الدخل عن السنة المنتهية بتاريخ ٢٠٠٠/١٢/٣١

البيان	وحدة نقدية
المبيعات	٢٥٠٠٠٠
-تكلفة البضاعة المبيعة	١٠٠٠٠٠
مجمل الربح	١٥٠٠٠٠
مصاريف مختلفة	٩٠٠٠٠
الاهتلاكات :	
مبان	٩٠٠٠
تجهيزات	٢٥٠٠٠
فوائد مدينة مدفوعة في ٢٠٠٠/١٢/٣١	١٢٠٠٠
	١٠٦٠٠٠
ربح العمليات	٤٤٠٠٠

ثالثاً : الميزانية العمومية :

دولار	الأصول	دولار	مطاليب وحقوق المساهمين
٧٧٨٠٠٠	النقدية	٢٠٠٠٠	حسابات دائنة
٤٠٠٠٠	حسابات مدينة	١٩٠٠٠٠	رهن دائن يتوجب دفعه
٢٠٠٠٠	بضاعة	١١٠٠٠٠٠	أسهم رأس المال
٧٥٠٠٠	أراض	٤٤٠٠٠	أرباح محتجزة
٢٢٥٠٠٠	مبان		
(٩٠٠٠)	ينــزل منها مجمع الاهتلاك		
٢٢٥٠٠٠٠	الآلات والتجهيزات		
(٢٥٠٠٠)	ينــزل منها مجمع الاهتلاك		
١٣٥٤٠٠٠		١٣٥٤٠٠٠	

رابعاً: معلومات إضافية:

١-كان المستوى العام للأسعار عند تأسيس الشركة ١١٠.

٢-تم شراء الأراضي والمباني في ٢٠٠٠/٢/١٥ عندما كان الرقم القياسي ١١٥ وتستهلك المباني على ٢٥ سنة بالقسط الثابت.

٣-تم شراء الآلات والتجهيزات عندما كان الرقم القياسي ١٢٥، وتستهلك الآلات والتجهيزات على ١٠ سنوات بالقسط الثابت.

٤-الرقم القياسي للمستوى العام للأسعار في ٢٠٠٠/١٢/٣١ م كان ١٤٠، والرقم القياسي المتوسط لعام ٢٠٠٠ كان ١٢٠، والرقم القياسي المطبق على الإنتاج المبيع خلال العام كان ١٢٥، وعلى البضاعة غير المبيعة في نهاية السنة ١٢٠.

٥-الأصول النقدية في ٢٠٠٠/١/١م بلغت ١١٠٠٠٠٠ هذه المبالغ تمثل رأس المال المستثمر، وليس هناك أية التزامات نقدية في ٢٠٠٠/١/١م.

٦-عند إعداد القوائم المالية أصبحت أسعار الاستبدال لأصول الشركة على الشكل التالي:

البضاعة	١٤ دولار للوحدة
الأرضي	٨٠٠٠٠
المباني	٣٠٠٠٠٠
الآلات والتجهيزات	٢٣٦٠٠٠

إن تطبيق بيان معايير المحاسبة المالية رقم ٣٣ يتطلب إعداد القوائم المالية وفق البدائل الأربعة التالية:

١-التكلفة التاريخية.

٢-التكلفة الجارية.

٣-التكلفة التاريخية المعدلة وفق تقلبات المستوى العام للأسعار.

٤-التكلفة الجارية المعدلة وفق تقلبات المستوى العام للأسعار

أولاً: تكلفة البضاعة المبيعة وفق البدائل الأربعة:

البيان	التكلفة التاريخية	التكلفة الجارية	التكلفة التاريخية المعدلة وفق المستوى العام للأسعار	التكلفة الجارية المعدلة وفق المستوى العام للأسعار
مخزون أول المدة ٢٠٠٠/١/١	-	-	-	-
+مشتريات (١)	١٢٠٠٠٠	١٦٨٠٠٠	١٤٠٠٠٠	١٦٨٠٠٠
١٢٠٠٠ وحدة	١٢٠٠٠٠	١٦٨٠٠٠	١٤٠٠٠٠	١٦٨٠٠٠
-مخزون آخر المدة (٢)(٢٠٠٠ وحدة)	٢٠٠٠٠	٢٨٠٠٠	٢٣٣٣٣	٢٨٠٠٠
تكلفة البضاعة المبيعة	١٠٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠	١١٦٦٦٧	١٤٠٠٠٠

ثانياً: قائمة الدخل وفق البدائل الأربعة :

البيان	التكلفة التاريخية	التكلفة الجارية	التكلفة التاريخية المعدلة وفق المستوى العام للأسعار	التكلفة الجارية المعدلة وفق المستوى العام للأسعار
المبيعات(٣)	٢٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٢٨٠٠٠٠	٢٨٠٠٠٠
-تكلفة البضاعة المبيعة	١٠٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠	١١٦٦٦٧	١٤٠٠٠٠
مجمل الربح	١٥٠٠٠٠	١١٠٠٠٠	١٦٣٣٣٣	١٤٠٠٠٠
مصاريف مختلفة (٤)	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	٧٠٠٠٠
اهتلاكات (٥)				
مبان	٩٠٠٠	١٢٠٠٠	١٠٩٥٧	١٢٠٠٠
تجهيزات	٢٥٠٠٠	٢٣٦٠٠	٢٨٠٠٠	٢٣٦٠٠
فوائد مدينة مدفوعة (٦)في٢٠٠٠/١٢/٣١	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠
	١٠٦٠٠٠	١٠٧٦٠٠	١٢٠٩٥٧	١١٧٦٠٠
أرباح (أو خسائر) العمليات	٤٤٠٠٠	٢٤٠٠	٤٢٣٧٦	٢٢٤٠٠

البيان	التكلفة التاريخية	التكلفة الجارية	التكلفة التاريخية المعدلة وفق المستوى العام للأسعار	التكلفة الجارية المعدلة وفق المستوى العام للأسعار
خسائر المستوى العام للأسعار (٧)	-	-	(٢٠٤٧٨٣)	(٢٠٤٧٨٣)
مكاسب حيازة محققة (٨)	-	٤١٦٠٠	-	١٩٩٧٦
	٤٤٠٠٠	٤٤٠٠٠	(١٦٢٤٠٧)	(١٦٢٤٠٧)

ثالثاً: قائمة المركز المالي وفق البدائل الأربعة :

البيان	التكلفة التاريخية	التكلفة الجارية	التكلفة التاريخية المعدلة وفق المستوى العام للأسعار	التكلفة الجارية المعدلة وفق المستوى العام للأسعار
الأصول				
النقدية (٩)	٧٧٨٠٠٠	٧٧٨٠٠٠	٧٧٨٠٠٠	٧٧٨٠٠٠
حسابات مدينة (٩)	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
بضاعة(٢)	٢٠٠٠٠	٢٨٠٠٠	٢٣٣٣	٢٨٠٠٠
الأراضي(٥)	٧٥٠٠٠	٨٠٠٠٠	٩١٣٠٤	٨٠٠٠
المباني (٥)	٢٣٥٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	٢٧٣٩١٣	٣٠٠٠٠٠
(يطرح منها مجمع الاهتلاك)	(٩٠٠٠)	(١٢٠٠٠)	(١٠٩٥٧)	(١٢٠٠٠)
الآلات والتجهيزات(٥)	٢٥٠٠٠٠	٢٣٦٠٠٠	٢٨٠٠٠٠	٢٣٦٠٠٠
(يطرح منها مجمع الاهتلاك)	(٢٥٠٠٠)	(٢٣٦٠٠)	(٢٨٠٠٠)	(٢٣٦٠٠)
	١٣٥٤٠٠٠	١٤٢٦٤٠٠	١٤٤٧٥٩٣	١٤٢٦٤٠٠
المطاليب وحقوق المساهمين				
حسابات دائنة(٩)	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
رهن فائق يتوجب دفعه(٩)	١٩٠٠٠٠	١٩٠٠٠٠	١٩٠٠٠٠	١٩٠٠٠٠

أسهم رأس المال(١٠)	١١٠٠٠٠٠	١١٠٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠٠
مكاسب حيازة غير محققة (١١)	-	٧٢٤٠٠		(٢١١٩٣)
أرباح محتجزة	٤٤٠٠٠	٤٤٠٠٠	(١٦٢٤٠٧)	(١٦٢٤٠٧)
	١٣٥٤٠٠٠	١٤٢٦٤٠٠	١٤٤٧٥٩٣	١٤٢٦٤٠٠

١-المشتريات:

بالتكلفة التاريخية ١٢٠٠٠ وحدة × ١٠ دولار = ١٢٠٠٠٠

بالتكلفة الجارية ١٢٠٠٠ × ١٤ = ١٦٨٠٠٠

بالتكلفة التاريخية المعدلة ١٢٠٠٠٠ × $\frac{١٤٠}{١٢٠}$ = ١٤٠٠٠٠

بالتكلفة الجارية المعدلة ١٦٨٠٠٠× $\frac{١٤٠}{١٤٠}$ = ١٦٨٠٠٠

٢-مخزون آخر المدة :

بالتكلفة التاريخية ٢٠٠٠ وحدة × ١٠ دولار = ٢٠٠٠٠

بالتكلفة الجارية ٢٠٠٠ × ١٤ = ٢٨٠٠٠

بالتكلفة التاريخية المعدلة ٢٠٠٠٠ × $\frac{١٤٠}{١٢٠}$ = ٢٣٣٣[illegible]

بالتكلفة الجارية المعدلة ٢٨٠٠٠× $\frac{١٤٠}{١٤٠}$ = ٢٨٠٠٠

٣-المبيعات :

بالتكلفة التاريخية ١٠٠٠٠وحدة × ٢٥دولار = ٢٥٠٠٠٠

بالتكلفة الجارية ١٠٠٠٠× ٢٥ دولار = ٢٨٠٠٠٠

بالتكلفة التاريخية المعدلة ٢٠٠٠٠٠ × $\frac{١٤٠}{١٢٥}$ =٢٨٠٠٠٠

بالتكلفة الجارية المعدلة ٢٥٠٠٠٠× $\frac{١٤٠}{١٢٥}$ =٢٨٠٠٠٠

٤–المصاريف المختلفة :

بالتكلفة التاريخية ٦٠٠٠٠

بالتكلفة الجارية ٦٠٠٠٠

بالتكلفة التاريخية المعدلة ٦٠٠٠٠× $\frac{١٤٠}{١٢٠}$ =٧٠٠٠٠

بالتكلفة الجارية المعدلة ٦٠٠٠٠× $\frac{١٤٠}{١٢٠}$ =٧٠٠٠٠

٥–الأصول الثابتة واهتلاكات:

– الأراضي:

بالتكلفة التاريخية ٧٥٠٠٠

بالتكلفة الجارية ٨٠٠٠٠

بالتكلفة التاريخية المعدلة ٧٥٠٠٠× $\frac{١٤٠}{١١٥}$ =٩١٣٠٤

بالتكلفة الجارية المعدلة ٨٠٠٠٠× $\frac{١٤٠}{١٤٠}$ =٨٠٠٠٠

– المباني :

بالتكلفة التاريخية ٢٢٥٠٠٠:قسط الاهتلاك $\frac{٢٢٥٠٠٠}{٢٥}$ =٩٠٠٠

بالتكلفة الجارية ٣٠٠٠٠٠:قسط الاهتلاك $\frac{٣٠٠٠٠٠}{٢٥}$ =١٢٠٠٠

بالتكلفة التاريخية المعدلة ٢٢٥٠٠٠× $\frac{١٤٠}{١١٥}$ =٢٧٣٩١٣

: قسط الاهتلاك = $\frac{٢٧٣٩١٣}{٢٥}$ =١٠٩٥٧

بالتكلفة الجارية المعدلة ٣٠٠٠٠٠× $\frac{١٤٠}{١٤٠}$ =٣٠٠٠٠٠

: قسط الاهتلاك = $\frac{٣٠٠٠٠٠}{٢٥}$ = ١٢٠٠٠

- الآلات والتجهيزات:

بالتكلفة التاريخية ٢٥٠٠٠٠:قسط الاهتلاك $\frac{٢٥٠٠٠٠}{١٠}$ =٢٥٠٠٠

بالتكلفة الجارية ٢٣٦٠٠٠:قسط الاهتلاك $\frac{٢٣٦٠٠٠}{١٠}$ =٢٣٦٠٠

بالتكلفة التاريخية المعدلة ٢٥٠٠٠٠× $\frac{١٤٠}{١٢٥}$ =٢٨٠٠٠٠

: قسط الاهتلاك = $\frac{٢٨٠٠٠٠}{١٠}$ =٢٨٠٠٠

بالتكلفة الجارية المعدلة ٢٣٦٠٠٠× $\frac{١٤٠}{١٤٠}$ =٢٣٦٠٠٠

: قسط الاهتلاك = $\frac{٣٦٠٠٠}{١٠}$ = ٢٣٦٠٠

٦-الفوائد :

لا تعدل لأنها دفعت في تاريخ إعداد القوائم المالية، وتظهر وفقاً للبدائــــل الأربعة الفعلية لها ١٢٠٠٠.

٧-حساب مكاسب (أو خسائر) المستوى العام للأسعار:

البند النقدي	المبلغ الفعلي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
صافي الأصول النقدية في أول المــدة ٢٠٠٠/٢/١	١١٠٠٠٠٠	١٤٠ / ١١٠	١٤٠٠٠٠٠
+ إيزادات المبيعات	٢٥٠٠٠٠	١٤٠ / ١٢٥	٢٨٠٠٠٠
-المدفوعات خلال العام	١٣٥٠٠٠٠		١٦٨٠٠٠٠
مشتريات سلعية	١٢٠٠٠٠	١٤٠ / ١٢٠	١٤٠٠٠٠
شراء أراضٍ	٧٥٠٠٠	١٤٠ / ١١٥	٩١٣٠٤
شراء مبانٍ	٢٢٥٠٠٠	١٤٠ / ١١٥	٢٧٣٩١٣
شراء آلات وتجهيزات	٢٥٠٠٠٠	١٤٠ / ١٢٥	٢٨٠٠٠٠
فوائـــد مدينــــة مدفوعــــة في ٢٠٠٠/١٢/٣١	١٢٠٠٠	١٤٠ / ١٤٠	١٢٠٠٠

مصروفات مختلفة	٦٠٠٠٠	١٤٠ ١٢٠	٧٠٠٠٠
إجمالي المدفوعات خلال العام	٧٤٢٠٠٠		٨٦٧٢١٧
صافي الأصول النقدية آخر المـــدة ٢٠٠٠/١٢/٣١	٦٠٨٠٠٠		٨١٢٧٨٣

خسارة المستوى العام للأسعار =صافي الأصول النقدية الفعلية آخر المدة -صافي الأصول النقدية المعدلة آخر المدة

= ٦٠٨٠٠٠ - ٨١٢٧٨٣ = (٢٠٤٧٨٣)

٨-مكاسب الحيازة المحققة :

آ-حسب منهج التكلفة الجارية:

تكلفة جارية - تكلفة تاريخية

تكلفة البضاعة المبيعة ١٤٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠ = ٤٠٠٠٠

اهتلاك المباني ١٢٠٠٠ - ٩٠٠٠ = ٣٠٠٠

اهتلاك الآلات والتجهيزات ٢٣٦٠٠-٢٥٠٠٠ = (١٤٠٠)

٤١٦٠٠

ب-حسب منهج التكلفة الجارية المعدلة وفق المستوى العام للأسعار:

تكلفة جارية معدلة - تكلفة تاريخية معدلة

تكلفة البضاعة المبيعة ١٤٠٠٠٠ - ١١٦٦٧ = ٢٣٣٣٣

اهتلاك مباني ١٢٠٠٠ - ١٠٩٥٧ = ١٠٤٣

اهتلاك الآلات والتجهيزات ٢٣٦٠٠ - ٢٨٠٠٠ = (٤٤٠٠)

١٩٩٧٦

مكاسب حيازة غير محققة

٩-البنود النقدية لا تعدل، فهي تبقى ثابتة بغض النظر عن المنهج المتبع:

١٠-رأس المال:

حسب التكلفة التاريخية ١١٠٠٠٠٠

حسب التكلفة الجارية ١١٠٠٠٠٠

حسب التكلفة التاريخية المعدلة ١١٠٠٠٠٠× $\frac{١٤٠}{١١٠}$ =١٤٠٠٠٠٠

حسب التكلفة الجارية المعدلة ١١٠٠٠٠٠× $\frac{١٤٠}{١١٠}$ =١٤٠٠٠٠٠

١١-مكاسب الحيازة غير المحققة:

آ-حسب منهج التكلفة الجارية:

	تكلفة جارية - تكلفة تاريخية
بضاعة آخر المدة	٢٨٠٠٠ - ٢٠٠٠٠ = ٨٠٠٠
الأراضي	٨٠٠٠٠ - ٧٥٠٠٠ = ٥٠٠٠
المباني	٣٠٠٠٠٠ - ٢٢٥٠٠٠
-اهتلاك مبان	(١٢٠٠٠) (٩٠٠٠)
	٢٨٨٠٠٠ - ٢١٦٠٠٠ = ٧٢٠٠٠
الآلات والتجهيزات	٢٣٦٠٠٠ - ٢٥٠٠٠٠
- اهتلاك الآلات والتجهيزات	(٢٣٦٠٠) (٢٥٠٠٠)
	٢١٢٤٠٠ - ٢٢٥٠٠٠ = ١٢٦٠٠
مكاسب غير محققة	٧٢٤٠٠

ب-حسب منهج التكلفة الجارية وفق المستوى العام للأسعار :

تكلفة جارية معدلة - تكلفة تاريخية معدلة

البند			
بضاعة آخر المدة	٢٨٠٠٠	٢٣٣٣٣	٤٦٦٧
الأراضي	٨٠٠٠٠	٩١٣٠٤	(١١٣٠٤)
المباني	٣٠٠٠٠٠	٢٧٣٩١٣	
-اهتلاك مبان	(١٢٠٠٠)	(١٠٩٥٧)	
	٢٨٨٠٠٠	٢٦٢٩٥٦	٢٥٠٤٤
الآلات والتجهيزات	٢٣٦٠٠٠	٢٨٠٠٠٠	
- اهتلاك الآلات والتجهيزات	(٢٣٦٠٠)	(٢٨٠٠٠)	
	٢١٢٤٠٠	٢٥٢٠٠٠	٣٩٦٠٠
مكاسب غير محققة			(٢١١٩٣)

وتعد هولندا من أعرق الدول تطبيقا لمحاسبة القيمة الجارية (تكلفة الاستبدال)، إذ تم الدفاع عنها منذ نصف قرن من الزمن، وأخذت طريقها إلى التطبيق العملي في شركات عملاقة كفيليبس.

كما أصدرت لجنة المعايير الدولية IAS المعيار الدولي رقم ٢٩ الذي نشر في تموز يوليو ١٩٨٩،ومما ورد في المعيار المذكور:

١-أنه يطبق على القوائم المالية الأولية، بما في ذلك القوائم المالية الموحدة لأي مشروع يعد قوائمه المالية باستخدام عملة ترتبط باقتصاد يتعرض إلى تضخيم شديد.

٢-إن القوائم المالية (نتائج المعليات، والمركز المالي) المعدة باستخدام عمله يعاني اقتصادها من تضخم شديد لا فائدة لها، إلا إذا أعيد عرضها على المعيار الجديند أو بعد احتساب التضخم.

٣-إن مسألة تحديد ما إذا كانت إعادة عرض القوائم المالية ضرورية، إذ يمكن تمييز التضخم الشديد عن طريق صفات يمكن تلمسها من الوسط الاقتصادي للدولة، والتي قد تتضمن المظاهر التالية، ولكنها ليست قاصرة عليها:

آ-ميل الجمهور إلى الاحتفاظ بثروته بأصول غير نقدية، أو عملات أجنبية أكثر استقراراً.

ب-قياس الجمهور المبالغ النقدية المحلية بعملات أجنبية أكثر استقراراً.

جـ-يوضع في الحسبان عند الشراء أو البيع لأجل تعويض تلك الخسائر الناتجة عن الانخفاض المتوقع بالقوة الشرائية للنقود خلال فترة التسليف، حتى إذا كانت الفترة قصيرة.

د-تربط معدلات الفائدة والأجور والأسعار بالأرقام القياسية للأسعار.

هـ-يقارب المعدل المتراكم للتضخم خلال ثلاث سنوات ١٠٠% أو يزيد على ذلك.

٤-يمكن في الاقتصاد شديد التضخم، للقوائم المالية أن تصبح ذات فائدة فقط إذا تم التعبير عنها في مصطلحات وحدات جارية بتاريخ الميزانية، سواء أكانت القوائم المالية معدة على أساس مدخل التكلفة التاريخية أم التكلفة الجارية، ولا يسمح بعرض القوائم المالية في مثل هذا الاقتصاد قبل تعديلها، كما لا يسمح بعرضها مرفقة بالقوائم المالية الأصلية.

٥-إن إعادة عرض القوائم المالية طبقاً لهذا المعيار يتطلب تطبيق إجراءات محددة وأحكام، وإن التطبيق المستمر لهذه الإجراءات والأحكام من فترة إلى أخرى أكثر أهمية من التطبيق الدقيق للنتائج المشمولة في إعادة عرض القوائم المالية.

٦-يعاد عرض القوائم عن طريق تطبيق الرقم القياسي العام.

٧-لا يعاد عرض المفردات النقدي إذا تم التعبير عنها سابقاً في مصطلحات نقدية جارية بتاريخ الميزانية، وإن المفردات النقدية هي نقود بحوزة المنشأة أو مفردات أخرى ستستلم أو تدفع بالنقود.

٨- الأول والالتزامات المرتبطة باتفاقات مع تغيرات مستوى الأسعار، كالأرقام القياسية المرتبطة بالسندات والقروض، تعدل طبقاً للاتفاق بحسب تاريخ القوائم المالية، وتسجل هذه المفردات في الميزانية بقيمها المعدلة.

٩-معظم المفردات غير النقدية تحمل بالتكلفة أو التكلفة ناقصاً الاستهلاك، وذلك لأنها تقاس بتكلفة حيازتها، ولذا يتم تحديد تكلفتها من أجل إعادة عرضها عن طريق معالجة تكلفتها التاريخية، واستهلاكها المتراكم مع الرقم القياسي من تاريخ الحيازة إلى تاريخ القوام المالية، وعلى ذلك فإن الممتلكات والآلات والمعدات والاستثمارات من مخزون المواد الأولية أو السلع أو الشهرة أو براءة الاختراع أو العلامات التجارية والأصول المشابهة يعاد عرضها منذ تاريخ شرائها، أما مخزون البضاعة تحت الصنع والبضاعة تامة الصنع، فيعاد عرضها من تاريخ شرائها أو استحقاق تحويلها.

١٠- في الحالات النادرة التي يكون فيها تاريخ حيازة المعامل أو المعدات غير متاح أو قابل للتقدير، يصبح من الضروري في الفترة الأولى لتطبيق هذا البيان استخدام تقويم مهني مستقل لقيمة المفردة بتاريخ إعادة عرضها.

١١-عندما لا يكون الرقم القياسي العام متاحاً، يصبح من الضروري استخدام تقدير يعتمد على حركة معدلات التبادل بين العملة المقرر بها، وعملة ثابتة نسبياً.

١٢-قد يعاد تقويم بعض المفردات في تاريخ لاحق لحيازتها، وسابق لتاريخ الميزانية، يستخدم عندئذ الرقم القياسي منذ تاريخ إعادة التقويم.

١٣-إن الكمية المعاد عرضها للمفردة غير النقدية تخفض عندما تزيد هذه الكميات على المقدار المتوقع الحصول عليه من الاستخدام المتوقع لهذه المفردة.

مثال:

لتكن لدينا قائمة الدخل والميزانية الختامية لشركة النصر في ٢٠٠٠/١٢/٣١،وبفرض هذه الميزانية أول ميزانية للشركة، وأن الآلات والتجهيزات والمباني والأثاث مشتراة من بداية هذا العام وكذلك الحال بالنسبة لرأس المال ومعدل التضخم ٣٠% فيكون الرقم القياسي في نهاية العام = ١٣٠

فيكون الرقم القياسي في بداية العام = ١٠٠

فيكون الرقم القياسي المتوسط = ١١٥

البيان	المبلغ	
	جزئياً	كلياً
المبيعات		٦٠٠٠٠٠
تكلفة المبيعات		
بضاعة ١/١	١٠٠٠٠٠	
+ مشتريات	٥٠٠٠٠٠	
– بضاعة ١٢/٣١	٢٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠
الربح المجمل		٢٠٠٠٠٠
إيرادات متنوعة	٥٠٠٠٠	
المصاريف		٥٠٠٠٠
مصاريف مختلفة	٨١٥٠٠	
الاهتلاكات	٢٣٥٠٠	
		١٠٥٠٠٠
الربح الصافي		١٤٥٠٠٠

الاهتلاكات :

استهلاك مبان ٥٠٠٠٠ × ٥% = ٢٥٠٠

استهلاك الآلات ١٥٠٠٠٠ × ١٠% = ١٥٠٠٠

استهلاك أثاث ٣٠٠٠٠ × ٢٠% = ٦٠٠٠

٢٣٥٠٠

الميزانية الختامية ١٢/٣١ قبل التعديل

المبلغ		البيان	المبلغ		البيان
كلي	جزئي		كلي	جزئي	
		موجودات ثابتة			
	٥٠٠٠٠	مباني		٣٠٠٠٠٠	رأس المال
٤٧٥٠٠	٢٥٠٠	اهتلاك مبان			
	١٥٠٠٠٠	آلات	٤٤٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠	أرباح
١٣٥٠٠٠	١٥٠٠٠	اهتلاك آلات			
	٣٠٠٠٠	أثاث			
	٦٠٠٠	اهتلاك أثاث			مطاليب متداولة
٢٤٠٠٠				٤٠٠٠٠	دائنون
٢٠٦٥٠٠			٦٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	أوراق دفع
		موجودات متداولة			
	٢٠٠٠٠٠	بضائع			
	٥٠٠٠٠	مدينين			
٢٧٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	أوراق قبض			
		أموال جاهزة			حسابات دائنة أخرى
٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	صندوق		٤٥٠٠	مصاريف مستحقة
		حسابات مدينة أخرى	٤٥٠٠		
٨٠٠٠	٨٠٠٠	إيرادات مستحقة			
٥٠٩٥٠٠			٥٠٩٥٠٠		

تعديل بنود قائمة الدخل :

المبيعات $$٦٠٠٠٠٠ \times \frac{١٣٠}{١١٥} = ٦٧٨٢٦٠$$

تكلفة المبيعات :

بضاعة ١/١ $$١٠٠٠٠٠ \times \frac{١٣٠}{١٠٠} = ١٣٠٠٠٠$$

مشتريات $$٥٠٠٠٠٠ \times \frac{١٣٠}{١١٥} = ٥٦٥٢١٧$$

بضاعة ١٢/٣١ $$٢٠٠٠٠٠ \times \frac{١٣٠}{١١٥} = ٢٢٦٠٨٧$$

$$\underline{٤٠٠٠٠٠} \qquad \underline{٤٦٩١٣٠}$$

الإيرادات :

مشتريات $$٥٠٠٠٠ \times \frac{١٣٠}{١١٥} = ٥٦٥٢٢$$

المصاريف :

مصاريف مختلفة $$٨١٥٠٠ \times \frac{١٣٠}{١١٥} = ٩٢١٣٠$$

الاهتلاكات :

المباني $$٥٠٠٠٠٠ \times \frac{١٣٠}{١٠٠} = ٦٥٠٠٠٠ \times ٥\% = ٣٢٥٠٠$$

الآلات ١٥٠٠٠٠ × $\frac{١٣٠}{١٠٠}$ = ١٩٥٠٠٠×١٠%=١٩٥٠٠

الأثاث ٣٠٠٠٠ × $\frac{١٣٠}{١٠٠}$ = ٣٩٠٠٠×٢٠%=٧٨٠٠

٣٠٥٥٠

ومن أجل حساب خسائر وأرباح القوة الشرائية نقوم بتعدي البنود النقدية أصولاً نقدية والتزامات نقدية،حيث يظهر بند الأرباح القوة الشرائية وخسائرها في قائمة الدخل، وتبقى الأصول والالتزامات النقدية كما هي في الميزانية:

الأصول النقدية :

مدينون = ٥٠٠٠٠× $\frac{١٣٠}{١١٥}$ = ٥٦٥٢٢

أوراق قبض =٢٥٠٠٠× $\frac{١٣٠}{١١٥}$ = ٢٨٢٦٠

صندوق =٢٠٠٠٠× $\frac{١٣٠}{١١٥}$ = ٢٢٦٠٨

إيرادات مستحقة =٨٠٠٠× $\frac{٣٠}{١١٥}$ = ٩٠٤٤

١٠٣٠٠٠ ١١٦٤٣٤

خسائر القوة الشرائية = ١١٦٤٣٤ - ١٠٣٠٠٠ = ١٣٤٣٤

الالتزامات النقدية :

دائنون ٤٠٠٠٠ × $\frac{١٣٠}{١١٥}$ = ٤٥٢١٧

أوراق دفع ٢٠٠٠٠ × $\frac{١٣٠}{١١٥}$ = ٢٢٦٠٨

مصاريف مستحقة ٤٥٠٠ × $\frac{١٣٠}{١١٥}$ = ٥٠٨٧

٦٤٥٠٠ ٧٢٩١٢

أرباح القوة الشرائية = ٧٢٩١٢ - ٦٤٥٠٠ = ٨٤١٢

الرصيد = ١٣٤٣٤ - ٨٤١٢ = ٥٠٢٢

أما بالنسبة لباقي بنود الميزانية فتظهر في قيمها العادلة، فبالنسبة للأصول الثابتة والالتزامات الثابتة تتم إعادة عرضها من تاريخ حيازتها، أو من تاريخ المساهمة.

وكذلك بالنسبة للمخزون،حيث يتم تعديله،وكذلك استهلاكات الأصول الثابتة.

تعديل رأس المال :

٣٠٠٠٠٠ × $\frac{١٣٠}{١٠٠}$ = ٣٩٠٠٠٠

قائمة الدخل

المبالغ		المبالغ		البيان
كلية	جزئية	كلية	جزئية	
٦٧٨٢٦٠		٦٠٠٠٠٠		المبيعات
				تكلفة المبيعات
	١٣٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠	بضاعة ١/١
	٥٦٥٢١٧		٥٠٠٠٠٠	مشتريات
٤٦٩١٣٠	٢٢٦٠٨٧	٤٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	بضاعة ١٢/٣١
٢٠٩١٣٠		٢٠٠٠٠٠		الربح المجمل
				يضاف الإيرادات
	٥٦٥٢٢	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	إيرادات متنوعة
٥٦٥٢٢				ناقصاً المصاريف
	٣٠٥٥٠		٢٣٥٠٠	اهتلاكات
	٩٢١٣٠		٨١٥٠٠	مصاريف مختلفة
١٢٧٧٠٢	٥٠٢٢	١٠٥٠٠٠	–	خسائر القوة الشرائية
١٣٧٩٥٠		١٤٥٠٠٠		

ملاحظة :

ومن أجل توازن طرفي الميزانية لابد من احتساب فروقات اختلاف الرقم القياسي، حيث استخدمنا الرقم القياسي١٠٠/١٣٠والرقم القياسي ١٣٠/١١٥وكان لهذا أثر في عدم توازن طرفي الميزانية.

حساب الفروقات :

نفترض أن الرقم القياسي المستخدم هو ١٣٠/١١٥ونحسب الفروقات :

بضاعة ١/١ $\quad ١٠٠٠٠٠ \times \frac{١٣٠}{١٠٠} = ١٣٠٠٠٠$

أما إذا استخدم $١٠٠٠٠٠ \times \frac{١٣٠}{١٠٠} = ١١٣٠٤٣$

١٦٩٥٧

الفرق يضاف إلى الربح، لأنه عندما طرحت بضاعة ١/١ في قائمة الدخل على أساس استخدامنا للرقم القياسي١٣٠/١٠٠ .

فروقات استخدام الرقم القياسي بالنسبة للأصول الثابتة ورأس المال :

مجموع الأصول الثابتة :

$$٢٣٠٠٠٠ \times \frac{١٣٠}{١١٥} = ٢٦٠٠٠٠$$

$$٢٣٠٠٠٠ \times \frac{١٣٠}{١٠٠} = ٢٩٩٠٠٠$$

٢٩٩٠٠٠ − ٢٦٠٠٠٠ = ٣٩٠٠٠ الفرق نتيجة اختلاف الرقم القياسي .

رأس المال :

$$٣٠٠٠٠٠ \times \frac{١٣٠}{١١٥} = ٣٣٩١٣٠$$

$$٣٠٠٠٠٠ \times \frac{١٣٠}{١٠٠} = ٣٩٠٠٠٠$$

٣٩٠٠٠٠ − ٣٣٩١٣٠ = ٥٠٨٧٠ الفرق نتيجة اختلاف الرقم القياسي.

٥٠٨٧٠ − ٣٩٠٠٠ = ١١٨٧٠ يطرح من الأرباح .

أما الفرق الناتج عن اختلاف استخدام الرقم القياسي بالنسبة للاهتلاكات، فهذا الفرق ينعدم نتيجة إضافته وطرحه من الأرباح لتواجده في قائمة الدخل والميزانية معاً.

الميزانية الختامية ١٢/٣١ بعد التعديل

المبالغ		البيان	المبالغ		البيان
كلية	جزئية		كلية	جزئية	
		الموجودات الثابتة			المطاليب الثابتة
	٦٥٠٠٠	المباني		٣٩٠٠٠٠	رأس المال
٦١٧٥٠	٣٢٥٠	-اهتلاك المباني		١٣٧٩٥٠	+ الأرباح
	١٩٥٠٠٠	الآلات		١٦٩٥٧	+ فرق اختلاف
١٧٥٥٠٠	١٩٥٠٠	-اهتلاك الآلات			الرقم القياسي
	٣٩٠٠٠	الأثاث			بالنسبة لبضاعة ١/١
٣١٢٠٠	٧٨٠٠	-اهتلاك الأثاث		١١٨٧٠	-فرق اختلاف الرقم القياسي
٢٦٨٤٥٠					
					بالنسبة للأصول
		الموجودات المتداولة	٥٣٣٠٣٧		الثابتة ورأس المال
	٢٢٦٠٨٧	بضاعة ١٢/٣١			
	٥٠٠٠٠	زبائن			المطاليب المتداولة
	٢٥٠٠٠	أوراق قبض		٤٠٠٠٠	موردين
٣٠١٠٨٧		أموال جاهزة	٦٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	أوراق دفع
	٢٠٠٠٠	صندوق			حسابات دائنة أخرى
٢٠٠٠٠			٤٥٠٠	٤٥٠٠	مصاريف مستحقة
		حسابات مدينة أخرى			
	٨٠٠٠	إيرادات مستحقة			
٨٠٠٠					
٥٩٧٥٣٧				٥٩٧٥٣٧	

بدائل القيمة الجارية في أدبيات المحاسبة:

من أهم بدائل القيمة الجارية في أدبيات المحاسبة ما يلي:

أ- طريقة تكلفة الاستبدال دون إعادة تقويم :

١-في معالجة الأصول الثابتة واستهلاكها :

اقتصر تطبيق تكلفة الاستبدال في البداية على الأصول الثابتة من أجل وضع أعباء على حساب الأرباح والخسائر تؤمن المبالغ الضرورية لمقابلة تكلفة الاستبدال.

وعلى ذلك فإن المخصصات تشكل بموجب هذه الطريق من أجل الاستبدال،وليس من أجل استهلاك التكاليف التاريخية، وقد استعملت هذه الطريقة على نطاق واسع في مشاريع النفع العام، وعند استخدام هذه الطريقة في فترات الارتفاع في الأسعار، تزداد تكاليف الاستبدال عاماً بعد آخر، وإذا تم تحميل كل دورة محاسبية بأعباء تعادل نصيب هذه الدورة من أعباء الاستبدال، فإن أقساط الاستبدال المتجمعة لا تعادل تكلفة الاستبدال.

ولابد من أجل التغلب على هذه الصعوبة من احتساب القيمة المتبقية لتكلفة الاستبدال بعد طرح المخصصات السابقة منها، وتقسيم هذه القيمة على ما بقي من العمر الإنتاجي، لكن هذا الأسلوب لا يضمن عدالة التحميل بين الدورات المحاسبية المختلفة، بحيث تحملت السنوات اللاحقة فروقات المخصصات عن السنين السابقة.

وإن عدم اللجوء إلى هذا الإجراء يجعل المخصصات المتجمعة أقل من تكلفة الاستبدال.

وعند حدوث الاستبدال، فإن المخصصات المجمعة تزيد على قيمة الأصل القديم، ولابد لإطفائه في الحسابات من معالجة الفروق مع حساب رأس المال أو الاحتاطيات الرأسمالية، ثم تسجيل الأصل الجديد في الحسابات كالمعتاد.

ويمكن أن تقفل حسابات المخصصات مع الأصل الجديد، والإبقاء على الأصل القديم مسجلاً في الحسابات، وعند ذلك سيبقى هذا الأصل مسجلاً بالدفاتر رغم استبداله عدة مرات، بما لا ينسجم مع الإفصاح.

وقد نشأت مشكلة أخرى في حال انخفاض الأسعار، بحيث تصبح المخصصات الاستبدالية، أقل من التكلفة التاريخية.

٢-في معالجة المخزون السلعي واحتساب تكلفة المبيعات :

وكذلك تحتسب تكلفة المبيعات على أساس أسعار المخزون في وقت البيع، ويؤخذ الفرق إلى الاحتياطي أيضاً.

ويؤخذ على طريقة تكلفة الاستبدال، دون إعادة تقويم أن المخصصات المشكلة في حال ارتفاع الأسعار لا تكفي لمقابلة تكلفة شراء أصل جديد، إلا إذا وضعنا في الحسبان معالجة الفروق الناجمة عن مخصصات السنين السابقة.

وفي حال انخفاض الأسعار تنشأ مشكلة تغطية القيمة المتبقية عن الأصول الثابتة أو المخزون.

وأكثر من ذلك فإنها لا تنسجم انسجاماً تاماً مع الموضوعية، إذ إنها تقتصر على أنواع من الأصول دون أخرى.

كما تركز على موضوعية الربح دون موضوعية المركز المالي الذي يبقى سجلاً تاريخياً للأصول الثابتة والمخزون السلعي.

- ومع ذلك فإن هاتين الطريقتين اللتين تعتمدان على طريقة تكلفة الاستبدال، دون إعادة التقويم لها أهمية كبيرة على صعيد التطبيق العملي للأسباب التالية :

أولاً: لأنها تحقق الموضوعية في قياس الربح، إذ تتحمل قائمة الدخل بعبء الاستهلاك على أساس القيمة الاستبدالية، وهذا يؤدي إلى تخفيض الأرباح في فترات التضخم.

ثانياً: أما بشأن عدم كفاية المخصصات لاستبدال الأصل في المستقبل فإن فـــروق المخصصات الناتجة عن السنين السابقة، ما هي إلا خســارة يجــب أن تحمــل إلى الدخل في العام الذي ارتفعت فيه الأسعار، فلو كان لدى الشـــركة آلــة بقيمــة ١٠٠٠٠ اشترها في أول عام ٢٠٠٠م، وقد استهلكتها على أساس ١٠ ســـنوات مع إهمال قيمة النفاية، فإن مجمع الاستهلاك في نهاية عام ٢٠٠١م يسـلوي ٢٠٠٠، فلو حدث وارتفع سعر هذه الآلة في عام ٢٠٠٢م إلى ١٥٠٠٠،وتم تحميـــل عـــام ٢٠٠٢م بعبء استهلاك قدرة ١٥٠٠ لكن هناك ١٠٠٠يجب أن تحمل إلى عــــام ٢٠٠٢م كخسارة، بحيث تصبح قيمة مجمع الاستهلاك ٤٥٠٠ منها ٢٠٠٠ حملـت إلى عامي ٢٠٠٠،٢٠٠١م، أما الباقي فهو ٢٥٠٠ فقد حمل إلى عام ٢٠٠٢م منـها ١٥٠٠ مخصص استهلاك و ١٠٠٠ خسارة تعوض نقص المخصـــص المشـكل في السنين السابقة.

ثالثاً: عند استبدال الأصل فإننا سنجد قيمة مخصص أو مجمع الاستهلاك يســـاوي الأصل الجديد تقريباً، لكنه يزيد على قيمة الأصل القديم، وهذا يقتضـــي تحويـــل الفرق بين قيمة الأصل القديم الدفترية والمخصص، إلى حساب احتياطي رأسمالي، أو إلى رأس المال مباشرة، وبذلك نكون قد عدلنا رأس المال أو الاحتياطي الرأسمـــالي بارتفاع قيمة الأصول الثابتة في فترات التضخم، دون اللجوء إلى إعـــادة التقـــويم، بالإضافة إلى موضوعية قياس الربح وتشكيل المخصصات.

رابعاً : إن الأخذ بمبدأ الحيطة والحذر يقتضي إعادة تقويم الأصل في حالات التقـــدم التكنولوجي وتخفيض أسعار التكنولوجيا القديمة، واعتبار الفرق خسارة رأسماليـــة، أما الزيادة في المخصصات السابقة فهي أرباح مخففة للخســـارة الرأسماليـــة، أمـــا المخصص الذي يحمل لحساب الأرباح والخسائر سنوياً، فينسجم مع تكلفة الفرصة

البديلة للأصل المستخدم زائد الفرق اللازم للاستبدال، الذي يسمح بتحديث أصول المشروع في الوقت المناسب.

خامساً: لاشك بأن استخدام هذه الطريقة في قياس تكلفة المبيعات يعطينا ربحاً موضوعياً، يمكن الإدارة من اتخاذ القرارات المتعلقة بالبيع، فمثلاً لو كان لدى المشروع مخزون سلعي بقيمة ١٢٠٠٠،ثم باعه بمبلغ ١٧٠٠٠ وكان سعر استبدال الكمية نفسها من هذا المخزون ١٥٠٠٠ يكون ربح العمليات هو ١٧٠٠٠-١٥٠٠٠=٢٠٠٠ فقط، أما الباقي وهو ٣٠٠٠ فيبقى في حسب مخصص استبدال المخزون السلعي الذي يمثل فروقات أسعار المخزون، والذي لولاه يعجز المشروع عن المحافظة على رأسماله المتمثل بالمخزون السلعي سليماً، وتكون القيود:

١٧٠٠٠	من النقدية		
		١٧٠٠٠	إلى المبيعات
١٥٠٠٠	من تكلفة المبيعات		
		١٢٠٠٠	إلى المخزون السلعي
		٣٠٠٠	إلى مخصص استبدال المخزون

وإن حساب مخصص استبدال المخزون ما هو إلا تعزيز إلى رأس المال أو إلى احتياطي رأسمالي ناتج عن ارتفاع أسعار المخزون، لأسباب أهمها انخفاض القوة الشرائية للنقود في فترات التضخم.

وعلى العكس من ذلك ففي فترات الانكماش وانخفاض أسعار البضاعة نكون أمام ربح يمثل المقابلة بين تكلفة المبيعات المبنية على أسعار الشراء بتاريخ البيع، وخسارة ناتجة عن انخفاض أسعار المشتريات، ولو كانت المبيعات بـ ١٧٠٠٠ وتكلفة المبيعات على أساس آخر الأسعار بتاريخ البيع ١٥٠٠٠ أما قيمة البضاعة فهي ٢٠٠٠٠ نجد أن الخسارة بحسب التكلفة التاريخية تبلغ ٣٠٠٠ أما

بحسب الاستبدال نكون أمام ربح عمليات مقداره ٢٠٠٠ وخسارة ناتجـــة عـــن انخفاض الأسعار مقدارها ٥٠٠٠، أما النتيجة النهائية فهي متساوية، لكننا هنا ميزنا بين ربح العمليات وخسارة انخفاض الأسعار أو ضعف كفاية إدارة المشتريات.

ب–معالجة تكلفة الاستبدال على أساس إعادة التقويم:

إن المعالجة الناضجة لاستخدام تكلفة الاستبدال قدمت لأول مرة في كتاب إدواردز وبيل في عام ١٩٦١م، ثم عم انتشارها في أدبيات المحاســبة وفي التطبيــق العملي (Edwards and Bell).

وبالإضافة إلى انسجامها مع فرض الموضوعية في قياس الربح والمركز المـالي على حد سواء، فإنها تحقق ميزتين رئيستن هما :

الأولى : إن تحسناً مهماً يتحقق في سجلات المشروع، من حيث الفصل بين ربــح العمليات (التشغيل) وأرباح الحيازة، وهذا مالا يظهره القيــاس في ظـــل التكلفــة التاريخية.

الثانية: إن المرء يستطيع أن يميز بين تحقق الربح واستلامه، وإلا فإن الأرباح المحققــة بالكامل خلال فترة حيازة الأصل سوف توزع مرة واحدة، وأن هـــذه الصعوبــة تنعكس على التطبيق العملي من ناحيتين:

الأولى: في حالة حدوث أحداث متماثلة بشكل مطلق في فترتين مختلفتـــين، فـــإن البيانات المحاسبية ستعطي بشكل طبيعي رقماً مختلفاً للربح المتحقق في كلتا الفترتين، وذلك لأن بيانات كل من الفترتين، هي متأثرة ببيانات الفترة السابقة.

الثانية: إذا كانت أرباح الحيازة يقرر عنها فقط عند الاستحقاق بالبيع، فليس هناك طريقة لتحديد في أية فترة كانت نشاطات الحيازة ناجحة فيها، وفي أي فترة كانت غير ناجحة (Philip W, Bell 23).

ويمكن عرض مثال بسيط لبيان أهمية تطبيق تكلفة الاستبدال، ففي الشركة التي تحقق عائد مبيعات خلال فترة ثلاث سنوات مبلغ ٤٠٠٠٠، ٥٠٠٠٠، ٦٠٠٠٠ على التوالي، وتتضمن التكلفة في هذه الشركة دفع رواتب وأجور، تدفع بشكل تدريجي خلال العام.

وقد احتسبت في ظل التكلفة التاريخية تكاليف المواد بحسب الطرائق المعروفة، كالوارد أخيراً يصرف أولاً، أو الوارد أولاً يصرف أولاً، على افتراض وجود حركة مادية كاملة للمخزون، أما تكلفة استهلاك الآلات المستخدمة فهي أن الآلات اشتريت عند بدء التشغيل في العام الأول بمبلغ ٨٠٠٠٠، وهي تستهلك على أساس القسط الثابت خلال فترة عشر سنوات بقسط سنوي مقداره ٨٠٠٠ وليس هناك قيمة للنفاية، وبشكل مشابه سنفترض بأن المباني تستهلك خلال فترة عشرين سنة بالطريقة نفسها، علماً بأنها اشتريت بمبلغ ٨٠٠٠٠.

وتقتطع التكاليف من الإيرادات كل عام، وإن الدخل الذي تعطيه الممارسة التقليدية كما يظهر بالجدول رقم (١) يدل على أن المشروع يسير بشكل جيد، وبدخل يزيد من ٧٠٠٠ إلى ١٥٠٠٠ إلى ٢١٥٠٠، ودون مدفوعات إضافية لرأس المال، فإن البيانات تظهر بأن هذا المشروع يمكن أن يكون مشروعاً جيداً للاستثمار أو التوسع.

لكن إذا افترضنا أن هناك ارتفاعاً بأسعار المدخلات والمخرجات، من خلال البيانات الفعلية التي تظهر فروقات حادة في الأسعار للأصول الفردية عن جدول الأسعار العام (أسعار الجملة) في داخل البلاد وخارجها، بحيث إن الآلات كانت ستكلف ١٤٠٠٠٠ لو تم شراؤها في العام الثاني وستكلف ١٨٠٠٠٠ لو اشتريت في العام الثالث، أما الأراضي والمباني فإن تكلفة استبدالها في الأعوام الثاني والثالث فسوف تكون ١٢٠٠٠٠،١٨٠٠٠٠ على التوالي.

استناداً إلى التكاليف الجديدة، فإن قوائم الدخل سوف تختلــف اختلافــاً جذرياً عن الجدول (١)، وهذا ما يظهره الجدول (٢).

الجدول رقم ١

قائمة دخل ثلاث سنوات للشركة /أ/ على أساس التكلفة التاريخية التقليدية

البيان	العام الأول		العام الثاني		العام الثالث	
الإيرادات		٤٠٠٠٠		٥٠٠٠٠		٦٠٠٠٠
التكاليف						
رواتب وأجور	١٤٠٠٠		١٥٠٠٠		١٧٥٠٠	
استهلاك آلات	٨٠٠٠		٨٠٠٠		٨٠٠٠	
مواد	٧٠٠٠		٨٠٠٠		٩٠٠٠	
استهلاك مبان	٤٠٠٠		٤٠٠٠		٤٠٠٠	
		٣٣٠٠٠		٣٥٠٠٠		٣٨٥٠٠
الدخل		٧٠٠٠		١٥٠٠٠		٢١٥٠٠

الجدول رقم ٢

البيان	العام الأول		العام الثاني		العام الثالث	
الإيرادات		٤٠٠٠٠		٥٠٠٠٠		٦٠٠٠٠
التكاليف						
رواتب وأجور	١٤٠٠٠		١٥٠٠٠		١٧٠٠٠	
استهلاك آلات	٨٠٠٠		١٤٠٠٠		١٨٠٠٠	
مواد	٧٠٠٠		٩٠٠٠		١١٠٠٠	
استهلاك مبان	٤٠٠٠		٦٠٠٠		٩٠٠٠	
الدخل		٣٣٠٠٠		٤٤٠٠٠		٥٥٠٠٠
		٧٠٠٠		٦٠٠٠		٥٠٠٠

ويبدو أن ربح العمليات في الجدول الثاني يختلف عن ربح العمليــات في الجــدول الأول، مما قد يغير من اتجاه متخذي القرار، حيث إن ربحية المشــروع أصبحــت متناقصة وليست متزايدة.

أما أرباح الحيازة فتمثل وفورات تكلفة ناجمة عن إعادة تقويم الأصــول، فالأصل الثابت الذي كانت قيمته ٨٠٠٠٠ وأصبح في العــام الثــاني ١٤٠٠٠٠،

يكون قد حقق وفورات تكلفة على المدى الطويل مقدارها ٦٠٠٠٠(أي ١٤٠٠٠٠-٨٠٠٠٠=٦٠٠٠٠).

ولابد من الإشارة إلى أن اعتماد نموذج تكلفة الاستبدال لا يعني بالضرورة التخلي عن سجلات التكلفة التاريخية المعروفة، بل إن هذه السجلات تعدل دورياً إلى تكاليف استبدالية في تاريخ إعداد القوائم المالية، والسؤال الذي يثور هو كيفية معالجة أرباح الحيازة هذه، أي هل تدخل في قياس الربح، أو تعد تعديلاً لرأس المال؟

أوصى مجمع المحاسبين القانونيين في استراليا، وجمعية المحاسبين الاستراليين في عام ١٩٧٨م في نشرهما حول المحاسبة بتكلفة الاستبدال بأن تعديلات تكلفة الاستبدال يجب أن تعالج كتعديل مباشر لحقوق الملكية، دون أي تأثير في دخل الفترة.

أوصت أيضاً هيئة معايير المحاسبة المالية في أمريكا في نشرها حول التقارير المالية، وتغيرات الأسعار في عام ١٩٧٨م بتقارير إضافية عن تعديلات تكلفة الاستبدال كأرباح حيازة، وبينما لم تضمن أرباح الحيازة هذه القياس الكلي لدخل الأعمال، فقد أوصت هيئة معايير المحاسبة المالية بأنها يجب أن تعد دخلاً في سنة تغير الأسعار.

فضلت غالبية الآراء الأكاديمية منذ إدواردز وبيل معالجة التغيرات كلها في تكلفة الاستبدال على أنها أرباح حيازة (Ibid P.30).

إن تبريرات المعالجة على أساس أرباح حيازة أو على أساس تعديل لرأس المال تتعلق عادة بتعريف الدخل، فمؤيدو فكرة المعالجة على أساس تعديل رأس المال قدموا تعريفاً للدخل يقوم على أساس المحافظة على رأس المال المادي أو القدرة التشغيلية، وإن ربح المشروع خلال الفترة يحدد بالربح الإجمالي الذي يتحقق خلال

الفترة، والذي يمكن توزيعه بالكامل مع المحافظة على رأس المال سليماً، وفق مفهوم المقدرة التشغيلية عند المستوى الذي كان في بداية الفترة، وحيث إن الأموال المعادلة للتغير في تكلفة الاستبدال هي غير متاحة للتوزيع كحصص، دون المساس بقدرة المشروع على استبدال الأصل في المستقبل، فإن هذا التعريف يتضمن بأن تغيرات تكلفة الاستبدال تمثل تعديلات لرأس المال.

أما مؤيدو فكرة المعالجة على أساس أرباح حيازة فيفضلون تعريف الدخل بالاعتماد على المحافظة على رأس المال المالي، أو المبلغ الأصلي المستثمر في أصول المشروع. إن الربح طبقاً لذلك هو الربح الإجمالي الذي ينشأ خلال الفترة، والذي يمكن توزيعه بالكامل، مع المحافظة على رأس المال وفق مفهوم الاستثمار المالي الأصلي عند المستوى الذي كان عليه في بداية الفترة، وعلى ذلك فإن إعادة توظيف الأموال في الأصول نفسها أو في أصول مشابهة ليست شرطاً ضرورياً لتحديد الدخل، ولكن ينظر إليه كقرار إداري مالي لا يتعلق بقياس الربح، إذ إن الإدارة قد تختار استثمار الأموال المتوافرة لديها في مجالات أخرى، وليس هناك أية قاعدة أو مبدأ يفرض إعادة توظيف الأرباح في الأصول نفسها أو في أصول مشابهة.

إن تعريف الدخل وفق مفهوم المحافظة على رأس المال النقدي لا يميز بين دخل التكلفة التاريخية، ودخل تكلفة الاستبدال، فبينما أن الدخل الإجمالي خلال فترة حيازة الأصل سوف يكون نفسه بموجب محاسبة التكلفة التاريخية وتكلفة الاستبدال (إذا تم تضمين أرباح الحيازة في الدخل)، فإن الدخول المحددة في أية فترة معينة من المحتمل أن تكون مختلفة، إن الفرق يتعلق بتحديد عنصر أرباح الحيازة في الدخل، فبموجب محاسبة التكلفة التاريخية تحدد أرباح الحيازة في الفترة التي يتم فيها بيع الأصل او استهلاكه، أما بموجب محاسبة تكلفة الاستبدال فإن أرباح الحيازة

تحدد في فترة تغير السعر، وإن أرباح تكلفة الاستبدال يمكن وفقاً لذلك أن تحدث بشكل منفصل عن العمليات، وألا يتوافق حدوثها بالضرورة مع أي تدفق لصافي أصول المشروع، ولما كانت أرباح تكلفة الاستبدال يمكن أن تحدث بشكل منفصل عن أرباح العمليات، فإن من الضروري أن يتم تحديدها بشكل منفصل، وحيث إن أرباح تكلفة الاستبدال لا تنتج عن تدفق صافي الأصول، فإنها يجب أن ينظر إليها على أنها أرباح أكثر من كونها مبالغ جاهزة للتوزيع.

ويمكن تصنيف القيم المحاسبة إلى قيم منفعة وقيم تضحية، بحيث تتضمن قيم المنفعة سعر البيع، صافي القيمة البيعية، والقيمة الحالية المخصومة، وهي تمثل الاستفادة أو المنفعة المتحصلة من استهلاك السلع أو الخدمات.

أما قيم التضحية فهي التكلفة التاريخية والتكلفة الاستبدالية، وتعكس قيم التضحية أسعار الدخول، بينما تعكس قيم المنفعة أسعار الخروج، وإن الدخل التقليدي في المحاسبة يعتمد على تفاضل المنفعة والتضحية، ويقاس على أساس الفرق بين أسعار البيع المتحققة والتكاليف التاريخية.

أما الربح في نظام التكلفة الاستبدالية فيفرق بين ربح العمليات التي يمثل التفاضل بين قيمة المنفعة المتمثلة بالبيع، وقيم التضحية المتمثلة بالتكلفة الاستبدالية. أما ربح الحيازة فيمثل وفورات في التكلفة ناشئة عن الفرق بين قيمة التضحية الأولى (التكلفة التاريخية) وقيمة التضحية الثانية (التكلفة الاستبدالية).

ويستند بعضهم إلى هذا المفهوم الأخير لعد دخل الحيازة ليس دخلاً على الإطلاق، لأنه لا يمثل منفعة ولا يستند إلى تدفقات نقدية حالية أو مستقبلية، بالإضافة إلى أن الهدف الأساسي الاقتصادي هو تعظيم الفرق بين المنافع والتضحيات.

وفي رأينا لابد من التفريق بين الدخل النقدي والدخل الحقيقي، كنتيجة لابد منها للتفريق بين رأس المال (النقدي) ورأس المال العيني أو الحقيقي أو المادي.

وعلى ذلك فإن دخل التضحية لا يختلف عن دخل المنفعة إلا في موضوع الاستحقاق، وإن دخل الحيازة ما هو إلا منفعة مخزنة في المشروع ناتجة عن وفورات تكلفة حدثت في قرار سابق، مقيسة بوحدات نقدية حالية، وإن القيمة الاستبدالية هي الأكثر تمثيلاً، من حيث قابلية القياس الموضوعي لقيم المنفعة، ولو أمكن قياس صافي القيمة البيعية أو الخدمات المحتملة المتوقعة بطريقة موضوعية لما لجأنا إلى الاعتماد على تكلفة الاستبدال.

وإن تمسك بعضهم بمفهوم رأس المال المادي جعله يطالب بمعالجة الفروق بين تكاليف الاستبدال والتكاليف التاريخية على أنها تعديلات في حساب رأس المال،وقد انطلق هؤلاء من تعريف الدخل الحقيقي بأنه المبلغ الذي يمكن توزيعه،مع المحافظة على رأس المال المادي للمشروع سليماً، مفترضين أن الإدارة تتجه إلى استبدال رأس المال المادي، وينظر المالكون إلى المشروع كمشروع مستمر.

ونحن نعتقد أن الأخذ بتكلفة الاستبدال على أساس إعادة التقويم يضعنا أمام تعديلات لرأس المال، ناتجة عن اختلاف المستوى العام للأسعار ومعالجة رأس المال والاحتياطيات، بحيث نحافظ على رأس المال العيني أو الاقتصادي سليماً، أما باقي الفروق فما هي إلا أرباح أو خسائر حيازة رأسمالية.

د-أثر التغيرات التكنولوجية في تكاليف الاستبدال:

نالت تكلفة الاستبدال تركيزاً كبيراً في أدبيات المحاسبة، وفي الممارسة العملية كنتيجة لتردي نظام التكلفة التاريخية وعدم انسجامه مع الموضوعية، وعلى الرغم من ذلك فقد بقيت قضية التغيرات التكنولوجية مثار جدل بين أنصارها ونقطة يستخدمها خصومها للهجوم عليها.

وتتلخص القضية في السؤال: هل يجب أن تعكس تكلفة الاستبدال التكلفة الجارية لاستبدال الأصل الموجود قيد الاستعمال، أو أنها يجب أن تعكس تكلفة الأصل المتطور تكنولوجياً، حتى ولو لم يكن المشروع استخدم مثل هذا الأصل في الواقع؟ .

إن أحد الانتقادات الموجهة إلى الطريقة القديمة هي أنها لا تعكس التغير التكنولوجي، وطبقاً لذلك، فإن بعضهم يفكر بالطريقة الجديدة (التكنولوجيا المتطورة) على أنها ضرورة للتعبير عن الأثر المالي للتغيرات التكنولوجية في قوائم التكلفة الاستبدالية.

لكن استخدام الطريقة الجديدة، يتطلب إدخال بعض الافتراضات والاجتهادات عن قيم الأصل، مثل أعباء الاستهلاك ووفورات التكاليف، وذلك لأن المحاسبة وفق الطريقة الجديدة تعتمد على تكاليف الاستبدال للأصول غير الممتلكة فعلاً من قبل المشروع، وبالإضافة إلى ذلك، فإن الأرقام الافتراضية المتعلقة بالطريقة الجديدة تولد اعتراضات على هذه الطريقة من أولئك الذين يعتقدون بأن المحاسبة يجب أن تهتم بتسجيل الأحداث الفعلية أكثر من اهتمامها بالافتراضات، وقد كان ادواردز وبيل قد اقترحا المحافظة على التكنولوجيا القديمة، وعارضهما فيما بعد مجمع المحاسبة في أمريكا (Revsine, L.pp306-332).

ليس من الضروري أن يتم تبني التغيرات التكنولوجية حالاً، فكما هو الحال في أية موازنة رأسمالية تقديرية، فإن قرار الاستبدال يقوم على أساس التدفقات النقدية المختلفة التي من المتوقع الحصول عليها من شهر التغير الجديد، فعندما تزيد التدفقات النقدية الصافية السنوية الناجمة عن الاستبدال للتكنولوجيا الجديدة في الوقت الحالي عن التدفقات النقدية السنوية الناجمة عن الاستبدال في تواريخ مستقبلية، فإن تبني التغير التكنولوجي هو أمر مبرر اقتصادياً.

هذه العلاقة تقدم تفسيراً اقتصادياً للسرعات التي تنتشر بموجبها الاختراعات المختلفة ضمن الاقتصاد.

فعندما تكون الأهمية الاقتصادية للتغير التكنولوجي كبيرة إلى حد ما، فإن احتمال أن تكون التدفقات النتقدية المختلفة موجبة يزداد، وبالتالي فإن التدفقات النقدية الإيجابية الكبيرة المتوقعة تزيد من السرعة التي يتم بها تبني التكنولوجيا المتطورة.

ومن جهة أخرى، فإن التغيرات التكنولوجية ذات الأهمية الأقل تجعل التدفقات النقدية المتوقعة أقل، وتقلل بالتالي من سرعة التنبي أو الاستبدال.

مثال: عندما يكون الدافع الاقتصادي قليلاً، فإن المشروعات قد تؤجل الاستبدال حتى انتهاء الحياة الإنتاجية للأصل القديم.

إن دراسة اختبارات تبني المخترعات، مثل قرارات الموازنة الرأسمالية، تؤكد أهمية مشكلة محاسبة التغيرات التكنولوجية.

هذا الرأي يشير إلى أنه من غير المعقول أن تستمر المشروعات في استخدام التجهيزات القديمة في حين ظهور المخترعات التكنولوجية الحديثة.

وعلى العكس من ذلك، فإن التبني البطيء للتغيرات التكنولوجية يمكن أن يحدث في حالات معينة، حيث يمكن أن توجد التكنولوجيا القديمة الجديدة في آن واحد في مشروعات مختلفة، وهذا بدوره يبرز من جديد قضية مقابلة الطريقة القديمة بالطريقة الجديدة.

عامل الاستبدال (الإحلال) :

في المشروعات التي لا تعتمد التغير التكنولوجي، يتم إعداد الميزانية وقائمة الدخل وفق الطريقة القديمة وذلك باستخدام تكلفة الاستبدال الجارية للأصول

القديمة المستخدمة فعلاً في المشروع، هذه هي المعالجة التي أوصى بها ادواردز وبيل عامْ ١٩٦١م.

وقد وجهت بعض الانتقادات إلى الطريقة القديمة، حيث إن استعمال الأسعار الجارية للأصول القديمة يتجاهل تأثير التغير التكنولوجي في عمليات المشروع وتقديراته.

وإضافة إلى تجاهل التغيرات التكنولوجية، فإن أسعار الأصول الأقل تطوراً يجب أن تعكس بشكل كامل تأثير مثل هذه التغيرات في أسواق المنافسة الكاملة.

وإذا لم تكن هذه الحال، فإن الأصول القديمة سوف يكون لها سعر خاطئ نسبياً، وإن سوق هذه الأصول سوف لا يكون واضحاً تماماً.

بعبارة أخرى، بعد أن تحدث التغيرات التكنولوجية، فإن الأصول القديمة والجديدة سوف يحل أحدها محل الآخر، مثلاً في حالة الصناعة، فإن كلاً من الأصول القديمة والجديدة ربما تقدم تقانة مختلفة لإنتاج سلع نهائية متماثلة، وعلى أية حال، فإن التقانة الجديدة ربما تكون اكثر فعالية.

عندما يغير إدخال آلة جديدة تكلفة الإنتاج، فإن سعر الأصول القديمة تكنولوجياً يجب أن يعدل،هذه التعديلات تنشأ لان مرونة الطلب بين الأصول القديمة والجديدة والمعدة لاستعمال متشابه هي أكبر من الصفر.

ولزيادة التوضيح فقد افترض لورنس ريفزين مايلي :

ج ق = الإنتاج المادي الحدي للأصل القديم.

جن = الإنتاج المادي الحدي للأصل القديم.

س ق = سعر الأصل القديم

س ن = سعر الأصل الجديد

وبالمساواة تنتج لدينا المعادلة (١) التالية :

$$\frac{\text{س}_{\text{ق}}}{\text{ج}_{\text{ق}}} = \frac{\text{س}_{\text{ن}}}{\text{ج}_{\text{ن}}}$$

ولتوضيح لماذا، نفترض أن العلاقة في المعادلة (١) لا تتحقق في كل المشاريع حالاً بعد إدخال الأصل الجديد الأكثر فعالية.

وعلى وجه التخصيص، افترض بأن سعر الأصول القديمة لا يتغير مبدئياً، لهذا، تأخذ المعادلة الشكل التالي :

$$\frac{\text{س}_{\text{ق}}}{\text{ج}_{\text{ق}}} = \frac{\text{س}_{\text{ن}}}{\text{ج}_{\text{ن}}}$$

هذا التناسب السعري غير المتكافئ يخلق قوى سوقية معينة تستمر حتى يصبح كل مشروع قادراً على إعادة العلاقة المحددة في المعادلة رقم (١)، بخاصة أن التغير التكنولوجي سوف يحول الطلب الكلي للأصول القديمة إلى اليمين.

وهذا التحول في الطلب سوف يحمل المشروعات على تخفيض استخدامها للأصل القديم، وبالوقت نفسه سيخفض سعر الأصل القديم.

ووفقاً لقانون الغلقة[1] فإن هذه الاستفادة المتناقصة لأحد العوامل في الأمد القصير، سوف تؤدي إلى زيادة الإنتاج الحدي للأصل القديم.

هذه التعديلات في السعر والاستخدام للأصل القديم سوف تتوقف عندما تنخفض الأسعار بشكل كاف يسمح لكل مشروع بان يستخدم الأصل، بما يتفق والمعادلة رقم (١) المذكورة.

وحالما يحدث هذا التعديل، فإنه من الواضح بأن سعر الأصل القديم سوف يعكس التغير التكنولوجي بشكل عام.

---

١ -"قانون تناقض الغلة" يقوم إن زيادة العمل أو رأس المال إل أبعد من نقطة معينة لا تترتب عليها زيادة مناسبة في الإنتاج.

وأكثر من ذلك، إذا لم تكن هناك عوائق للدخول (الإحلال)، وإذا كانت كل الأصول الموجودة هي مبدلة تماماً، وكل الأصول قابلة للتقسيم (الفصل) بشكل تام، عند ذلك تكون محاولات كل مشروع لتحقيق العلاقة التوازنية في المعادلة رقم (١) لعملية الإنتاج لديه تتضمن بقاء علاقة أخرى، بخاصة عندما يعدل المشروع استخدامه للأصول من أجل تحقيق المساواة المعكوسة في المعادلة رقم (١)، عندها فإن معدل العائد المتوقع لكل أصل يصبح متماثلاً أيضاً.

إن الاقتصاديين وصفوا عملية التعديل هذه بأنها أحد الأسباب التي أدت إلى اتجاه الاحتكاريين الصناعيين إلى مقاومة تغيرات تكنولوجية معينة.

وحيث إن معظم التحسينات الجديدة سوف يتم تبنيها في آخر الأمر من قبل المنافسين، فإن معدل العائد للمشروع المتطور يمكن أن يكون كبيراً، عندما يتم تبني التطور بشكل واسع، أي إن معدلات العائد تتجه لأن تكون متساوية.

لكن هذه المساواة، تفترض ظروفاً اقتصادية خاصة، قد تنطبق على بعض حالات التقدم التكنولوجي.

وقد قدم ريفزين مثالاً لتوضيح هذه الحالة، مستنتجاً أن معدل العائد الداخلي للأصل القديم والأصل الجديد متكافئ على النحو التالي:

لنفرض أن المشروع اشترى أصلاً في ١٢/٣١، وكان العمر الإنتاجي لهذا الأصل الذي كلف ٦٠٠٠ هو ثلاث سنوات، ولم تكن هناك قيمة بيعية مقدرة (نفاية)، ويتوقع أن يحقق هذا الأصل تدفقاً تقدياً سنوياً صافياً قدره ٢٤١٢,٧٤ وهذا ما يعادل نسبة ١٠% معدل عائد داخلي.

ولنفرض أنه في ١/١ تم إدخال أصل جديد متطور تكنولوجياً.

يحقق هذا الأصل الجديد المتطور وفراً في المواد الأولية، أي الكمية نفسها من المنتجات النهائية تصنع باستخدام كميات أقل من المدخلات المختلفة.

وأن جزءاً من هذا الوفر يذهب إلى المستهلكين عن طريق تخفيض سعر البيع للمنتج النهائي.

إن التأثير المركب لكل من الفعالية الأكبر للمدخلات، وسعر البيع المنخفض قد رفعا التدفقات النقدية الصافية المتوقعة من ٢٤١٢,٧٤ إلى ٢٤٩٣,١٦ في العام نتيجة تبني التكنولوجيا الجديدة.

وإذا افترضنا أيضا أن العائد المتوازن قد ظل بنسبة ١٠%، وإن سعر الآلة الجديدة المتطورة تكنولوجيا هو ٦٢٠٠.

وحيث إن التغير التكنولوجي سبب انخفاضا في سعر بيع المنتجات النهائية، فإن مستخدمي الأصل القديم سوف يجدون أنفسهم يبيعون الكميات السابقة للإنتاج بأسعار أقل، ولنفترض بأن هذا المستوى المنخفض للتدفقات النقدية التشغيلية الصافية هو ٢٣٣٢,٣١ في العام، وحيث إن سعر الآلة القديمة كان ٦٠٠٠، فإن هذا السعر يجب أن يعدل الآن، حيث إنه عند السعر ٦٠٠٠ القديم، فإن العائد هو أقل من ١٠% وهو العائد المنتظر من إحلال الجديد المتطور تكنولوجيا.

وانسجاما مع عمليات التعديل في الأسواق نفترض بأن السعر المعدل للأصل القديم يعادل العائد المتوقع على الأصل القديم مع عائد متوقع على الأصل الجديد.

وباستخدام هذه الافتراضات، فإن سعر السوق للأصل القديم خلال السنوات الثلاث المتبقية من عمره الإنتاجي سوف يهبط إلى ٥٨٠٠، وهذه القيمة الحالية للتدفقات الصافية المتوقعة لمبلغ ٢٣٣٢,٣١ سنويا مخصومة بمعدل فائدة قدره ١٠%.

سوف نحسب الآن الدخل في كلتا الطريقتين القديمة والجديدة خلال سنوات العمر الإنتاجي الثلاث للأصل، حيث أن العلاقة بين الطريقتين تبدو أكثر سهولة عند استخدام استهلاك القيمة الحالية، وإن المثال السابق سيطبق طريقة الاستهلاك هذه على الرغم من إهمالها في الممارسة العملية.

إن الجدول رقم (١) يوضح الحساب وفق الطريقة القديمة من استهلاك القيمة الحالية والدخل الصافي للمشروع الذي اشترى الأصل القديم في ٣١ كانون الأول.

وحيث إن المشروع يستخدم الأصل القديم فعلياً، فإن الطريقة القديمة تحسب أرقام القائمة المالية بالإشارة إلى الأداء الفعلي للتكنولوجيا الموجودة قيد الاستعمال (أي للأصل القديم).

وللتبسيط، فقد افترضنا بأن التدفقات الداخلية المقدرة في ١ كانون الثاني من العام التالي، (أي حالاً بعد إدخال الأصل الجديد المحسن تكنولوجياً) هي مساوية التدفقات النقدية المتحققة في كل فترة.

في هذه الحالة المباشرة، حيث التدفقات النقدية الفعلية مساوية للتدفقات المقدرة، فإن عائد العمليات في كل فترة بالنسبة لقيمة الأصل الدفترية في بداية الفترة هو ١٠% وهو عائد متوازن.

الجدول رقم (٢) الطريقة القديمة

البيان	السنة الأولى	السنة الثانية	السنة الثالثة
القيمة الدفترية في بداية العام (السعر ناقصاً مجمع الاهتلاكات)	٥٨٠٠,٠٠	٤٠٤٧,٦٩	٢١٢٠,١٥
صافي التدفقات النقدية المتوقعة	٢٣٣٢,٣١	٢٣٣٢,٣١	٢٣٣٢,٣١
الدخل (١٠% من القيمة الدفترية في بداية الفترة	٥٨٠,٠٠	٤٠٤,٧٧	٢١٢,١٦
استهلاك القيمة الحالية	١٧٥٢,٣١	١٩٢٧,٥٤	٢١٢٠,١٥

قائمة الدخل

التدفقات النقدية الصافية المتوقعة	٢٣٣٢,٣١	٢٣٣٢,٣١	٢٣٣٢,٣١
الاستهلاك	(١٧٥٢,٣١)	(١٩٢٧,٥٤)	(٢١٢٠,١٥)
معدل عائد العمليات في بداية الفترة على القيمة الدفترية	٢١٢,١٦ / ٢١٢٠,١٦ ‎%١٠	٤٠٤,٧٧ / ٤٠٤٧,٦٩ ‎%١٠	٥٨٠,٠٠ / ٥٨٠٠,٠٠ ‎%١٠
الأرباح (الحيازة (الخسارة)	(٢٠٠)	-	-
معدل عائد تكلفة الاستبدال على القيمة الدفترية	٢١٢,١٦ / ٢,١٢٠,١٥ ‎%١٠	٤٠٤,٧٧ / ٤٠٤٧,٦٩ ‎%١٠	٣٨٠,٠٠ / ٥٨٠,٠٠ ‎%٦,٥
الأرباح (الحيازة (الخسارة)	(٢٠٠)	-	-

(طبقاً للافتراض الوارد أعلاه، نحن ركزنا على عائد العمليات، حيث إنه من المفترض أن يكون منسجماً مع تأكيد هيئة معايير المحاسبة المالية FASB حول تقديم المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية المتوقعة في الأمد الطويل).

أما الآن فسوف نحسب استهلاك القيمة الحالية وصافي الدخل للمشروع نفسه باستخدام الطريقة الجديدة كما حددت من قبل لجنة بورصة الأوراق المالية SEC. واستناداً إلى الطريقة الجديدة هذه، فقد طلبت نشرة السلسلة المحاسبية رقم ١٩٠ من المشروعات الإفصاح عن قيم الأصول، والاستهلاكات، وبعض الحالات وفورات التكلفة التي يمكن أن توجد إذا تم استخدام التكنولوجيا الجديدة، وحيث إن قوائم الاستبدال الكاملة لم تكن مطلوبة، فإن تحليلنا سيركز على الأرقام التي يمكن استنتاجها مباشرة من الإفصاح الجزئي للجنة الأوراق المالية، وبخاصة عائدة العمليات.

ويظهر الجدول (٢) نتائج الطريقة الجديدة باستخدام أسلوب لجنة الأوراق المالية، وأن بعض الأوراق الموجودة في الجدول تم قياسها بالإشارة إلى الأصل الجديد، وذلك على الرغم من أن المشروع يستخدم الأصل القديم في عملياته.

وكمثال، فإن وفورات التكلفة من العمليات يجب أن تكون متضمنة في الحساب وفقاً للطريقة الجديدة، والسبب هو أن المشروع يستخدم فعلياً الأصل القديم غير الفعال، وهو يدرك بأن التدفقات النقدية للأصل هي منخفضة،وعلى أية حال، فإن طرح الاستهلاكات تم بالاعتماد على الأصل الجديد، أي (العقوبة) تتضمن عدم فعالية الأصل القديم، والتي تنعكس على تكلفة البضاعة المبيعة، وتتضمن أيضاً التكلفة المرتفعة للآلة الفعالة الجديدة والتي تنعكس في رقم الاستهلاك.

الجدول رقم (٢) الطريقة الجديدة

البيان	السنة الأولى	السنة الثانية	السنة الثالثة
القيمة الدفترية في بداية العام (السعر ناقصاً الاهتلاكات المجمعة)	٦٢٠٠,٠٠	٤٣٢٦,٨٤	٢٢٦٦,٣٦
صافي التدفقات النقدية المتوقعة من الأصل الجديد	٢٤٩٣,١٦	٢٤٩٣,١٦	٢٤٩٣,١٦
الدخل (١٠% من القيمة الدفترية في بداية الفترة	٦٢٠,٠٠	٤٣٢,٦٨	٢٢٦,٨٠
	١٨٧٣,١٦	٢٠٦٠,٤٨	٢٢٦٦,٣٦
قائمة الدخل التدفقات النقدية الصافية المتحققة –أصل قديم–	٢٣٣٢,٣١	٢٣٣٢,٣١	٢٣٣٢,٣١
وفورات التكلفة التي ستحقق من استخدام الأصل الجديد	١٦٠,٨٥	١٦٠,٨٥	١٦٠,٨٥
الاستهلاكات	(١٨٧٣,١٦)	(٢٠٦٠,٤٨)	(٢٢٦٦,٣٦)
صافي دخل العمليات	٦٢٠,٠٠	٤٣٢,٦٨	٢٢٦,٨٠

معدل عائد العمليات على القيمة الدفترية في بداية الفترة = ٢٢٦,٨٠ / ٢٢٦٦,٣٦ = ١٠% ، ٤٣٢,٦٨٨ / ٤٣٢٦,٨٤ = ١٠% ، ٦٢٠,٠٠ / ٦٢٠٠,٠٠ = ١٠%

معدل عائد العمليات بعد معالجة وفورات = (١٢٠,٨٥+١٦٠,٨٥− ٦٢٠) / (٤٠٠ − ٦٢٠) = ١٠% للسنة الأولى

معدل عائد العمليات بعد معالجة وفورات = (١٣٢,٩٤+١٦٠,٨٥−٤٣٢,٦٨) / (١٧٥٢,٣١−٤٠٠−٦٢٠٠) = ١٠% للسنة الثانية

معدل عائد العمليات بعد معالجة وفورات = (١٤٦,٢١+١٦٠,٨٥−٢٢٩,٨٠) / (١٩٢٧,٥٤−١٧٥٢,٣١−٤٠٠−٦٢٠٠) ١٠% للسنة الثالثة

ومن أجل جعل كلا الحسابين منسجمين، فإن وفورات التكلفة التي يمكن أن تظهر فيما إذا تم استخدام التكنولوجيا الجديدة فعلياً، تضاف إلى التدفقات النقدية.

إن الجدولين رقم (١) ورقم (٢) يظهران بأن الحجم المطلق لأرقام الميزانية. وقائمة الدخل الناتجة عن الطريقة القديمة والطريقة الجديدة هي في الواقع مختلفة هذه الفروقات هي التي تدفع بعض المراقبين للتمييز بين الطريقتين، وتفضيل إحداها على الأخرى، ولكن من الواضح أن الأرقام المطلقة لا تعطي صورة واضحة للعملية.

كذلك فإن الجدولين (١) و (٢) يظهران أيضاً بأن النسبة المئوية بمعدل عائد العمليات هي نفسها في كلا الأساسين، وعندما يتم استخدام القيمة الحالية يكون مساوياً معدل العائد الداخلي المتولد في كل أصل.

بعبارة أخرى، فإن كلتا الطريقتين أو البديلتين تعطي معدل عائد العمليات الأساسي نفسه، وأكثر من ذلك، فإن هذا التوازن في معدل العائد سوف يوجد دائماً طالما أن التكنولوجيا الأساسية هي مستمرة بالمفهوم النسبي.

وإذا كان كل مشروع يحاول استخدام تكنولوجيا تتفق والعلاقة الواردة في المعادلة رقم (١) فإن مجموع عمليات المشروعات سوف يعادل بشكل أساسي معدلات العائد في الأسواق الكاملة، وهذا التعادل بدوره يعني بأنه في مثل ها

الأسواق، فإن الطريقتين القديمة والجديدة سوف تعكسان التوازن الأساسي لمعـــدل عائد العمليات.

هذه الحسابات تظهر بوضوح بأنه في الأسواق الكاملـــة coplete and frictionles mafkets فإن الطريقة لا تتجاهل تأثيرات التغير التكنولوجي، وهـــذا بالطبع هو شيء مخالف لعدة مراجع سابقة حول هذا الموضوع.

في الحقيقة، إن الطريقتين تظهران نتائج متساوية في أسس معـــدل عـــائد العمليات، هذا التساوي أو التعادل يعكس بدوره العلاقة الأساسية التي يجـــب أن توجد في ظل ظروف منافسة متوازنة للمدخلات البديلة.

وهكذا، نلاحظ أنه في أسواق المدخلات ذات المنافسة الكاملـــة خـــلال فترات التغير التكنولوجي، فإن أنظمة تكلفة الاستبدال تعطي نتائج نسبية متوازنـــة بشكل أساسي سواء أكان سعر السوق للأصول القديمة هو المســـتخدم، أم ســـعر السوق للأصول الجديدة هو المستخدم، وذلك بالاشتراك مع وفورات التكلفة.

ويشير هذا المثال، إلى أن كلتا الطريقين لمعالجة التغير التكنولوجي، يمكـــن أن تعطي للأصول القديمة تكنولوجيا، والتي هي قيد الاستعمال الجاري.

عندما تكون أسعار السوق للأصول المستعملة متاحة ومحددة، فإن خطـــأ القياس المطلق المتوقع يصبح أقل، إلا أن هذه الميزة تختفي عندمـــا تكـــون أســـعار السوق للأصول المستقبلية غير متاحة.

إلا أن هناك قيودا عديدة على استخدام هذا النموذج أهمها:

آ–قيود داخلية:

كأن تتطلب التكنولوجيا الجديدة مستوى من التشغيل أكبر من إمكانـــات بعض المشروعات الصغيرة.

وقد يحدث الاختراع الجديد بوساطة أحد منتجي السلع النهائية، وليس بوساطة منتجي السلع الرأسمالية، وبالتالي يمكن أن يتولى هذا المنتج على جميع الفوائد والعوائد المترتبة على التغير التكنولوجي الذي قام بإحداثه، وذلك عن طريق قيود الحصر الذي يفرضها على اختراعه، وهذا بدوره يحول المخترع إلى شبه محتكر.

وهذا ما يمنع المشروعات التي تستخدم تكنولوجيا قديمة من الانتقال لاستخدام التكنولوجية الجديدة، وعندما توجد اختلافات في العائد بسبب قيود الإدخال فإن العائد الأقل من التكنولوجية القديمة هو الممكن تحقيقه فقط من قبل المشروعات الموجودة.

ب- تأثير المودة:

حيث هناك ظروف معقولة يمكن أن يزيد فيها العائد المتوقع من التكنولوجيا القديمة على العائد المتوقع في التكنولوجية الحديثة، ومع ذلك فإن بعض المنتجين يصرون على استخدام آخر التطورات التكنولوجية المتاحة لتلبية طلبات التسويق.

جـ- الأصول متعددة الاستعمال:

هناك حالة أخرى يمكن أن تعطي فيها التكنولوجية القديمة والجديدة عائدات مختلفة، كأن تكون الأصول القديمة ذات هدف خاص تلائم الصناعة آمثلا، بينما التكنولوجية الجيدة هي قابلة للاستعمال في صناعات أخرى متعددة بالإضافة إلى الصناعة(آ).

د-المواصفات غير المؤكدة:

إن اختلاف العوائد المتوقعة يمكن أن يوجد في الأصول ذات التكنولوجية القديمة مقابل الأصول الجديدة بسبب عدم تساوي المعلومات المتاحة، وإن الأصول

الجيدة والسيئة يمكن أن تباع بالسعر نفسه بفضل جهود البائعين، لهذا السبب، فإن أسعار الأصول الجيدة المستعملة يمكن أن لا تكون معادلة لمواصفاتها، وهكذا فإن معدلات العائد قد لا تتساوى بين الأصول القديمة والجديدة.

هـ—الاستبدال غير المبرر:

حينما يكون استبدال الأصل الموجود هو غير مبرر اقتصادياً، فإن معدل العائد المتوقع على الأصول القديمة والجديدة سوف يختلف بشكل واضح، وقد يكون الاستبدال غير مبرر بسبب أن شدة التغيرات التكنولوجية يمكن أن تبدل العملية الإنتاجية أو موصفات المنتج النهائي.

إن استمرار استخدام الأصول الموجودة يمكن أن يكون محذوراً منه في ظل هذه الظروف. على أية حال، فإن التكاليف المكتسبة يمكن أن تكون عالية جداً في علاقتها مع التدفقات الداخلية، والتي يمكن أن تدمرها سوق الأصول المستعملة.

و—الأسواق غير التامة:

وهناك قيد آخر، يتجلى في عدم توافر الأصل الجديد في الأسواق، بسبب منع الاستيراد مثلاً، أو عدم السماح للسلع البديلة بدخول الأسواق وفرض الأسعار من قبل المنتجين، مما يجعل مسألة الاستبدال ملحة، والسؤال الذي يثور من الناحية العملية هي هل يمكن تعميم تحليل ريفزين السابق؟.

هـ—نتيجة:

لاشك بأن هذا التحليل الصحيح ضمن شروط افتراضية معينة، إذا طورنا الافتراضات إلى درجة أن الأصل القديم، فقد قيمته كلياً بسبب تخلفه الفني، صار على المشروع إما استبدال بهذا الأصل آخر فنياً، أو الإفلاس في المستقبل القريب.

ومع ذلك فلابد من التفريق بين معدل عائد الأصل ومعدل عائد المشروع، إذ أن تساوي معدل العائد للأصل، قد ينعكس سلباً على عائد المشروع ككـــل في حال تبني التقانة الجديدة.

إن قبول هذا الافتراض من شأنه تبني التكنولوجيا الجديدة، ولكن ضمـــن ظروف المشروع الخاصة، ومن استخدام التحليل نفسه الذي قدمه ريفزين، إذ ليـس من المفروض دائماً أن يسير المشروع وراء آخر التطورات التكنولوجية، بل يعتمـــد على التكنولوجية التي تناسب ظروف السوق المحيطة بالمشروع، وظروف المشــروع الخاصة، وهذا ما يجعل تقديرات الإدارة تلعـــب دوراً مـــهماً في إقـــرار ظـــروف الاستبدال.

ومع ذلك فإن موقف الإدارة هذا يتمتع بالموضوعية النسبية، وبخاصـــة في ظروف المنافسة الكاملة، التي تجعل نفوذ الدعاية للمنتجات الجديدة كبيراً وأسعارها شبه معروفة.

على أن النقطة المهمة التي تحتاج إلى إيضاح، أن الأخذ بتكلفة الاســـتبدال على أساس التغير التكنولوجي، تنعكس على مخصصات الاســـتبدال دون إعـــادة تقويم، إذ ليس من المعقول أن يعاد تقويم أصول المشروع على أساس أسعار أصـــول موجودة لدى المنافسين.

ولما كان الأخذ بالتقدم التكنولوجي يعد أمراً ينسجم مع طبيعة العصر الـتي تمثل ظاهرة التقدم التكنولوجي السريع الظاهرة الأساســـية المؤثـــرة في مســـتقبل المشروع واستمراره، وإن الأخذ بهذا التقدم لا ينسجم مع إعادة التقويم، لذا فـــإن اللجوء إلى طريقة الاستبدال دون إعادة التقويم التي سبق الحديث عنها، هو الـــذي يؤدي إلى حل مشكلة الاستبدال من جهة، وينعكس على قياس الربـــح بشـــكل موضوعي.

على أن انخفاض سعر الأصل القديم عن تكلفته التاريخية يقتضي من الإدارة إعادة تقويم الأصل وإظهاره بالقيمة العادلة، وتحميل الفرق إلى حساب الأرباح والخسائر، بالإضافة إلى احتساب المخصصات على أساس القيمة الاستبدالية، ومعالجة الفروق بالطريقة التي أشير إليها من قبل.

ولعل أكثر النماذج العملية لتطبيق الموضوعية على التقويم في المحاسبة هو قياس الاستهلاك.

٤-قياس الاستهلاك:

عرف مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز الاستهلاك بقوله:

(هو ذلك الجزء من تكلفة الأصل الثابت بالنسبة لمالكه الذي لا يمكن استرداده عندما يفنى الأصل ويستغني عن خدماته، والمخصص الذي يعمل لمقابلة هذه الخسارة الرأسمالية عن خدماته، والمخصص الذي يعمل لمقابلة هذه الخسارة الرأسمالية، وهو جزء مكمل لتكاليف المنشأة خلال الحياة الإنتاجية للأصل، ولا يتوقف على قيمة الربح المحقق).

The institute of chartered Accountants in England and Wales Recommendations, on Accounting principles, No. 4.

كما تناولت لجنة الإجراءات التابعة لمجمع المحاسبين الأمريكيين تعريف الاستهلاك على النحو التالي.

(إن محاسبة الاستهلاك هي طريقة محاسبية تهدف إلى توزيع تكلفة الأصول الرأسمالية الملموسة أو قيمتها الأساسية ناقصاً قيمة الخردة (في حال وجودها) على الحياة الإنتاجية المقدرة للوحدة التي تكون عبارة عن مجموعة الأصول بطريقة منتظمة معقولة، فهي إذن عملية تخصيص وليست عملية تقويم وفي ظل هذه الطريقة فإن عبء استهلاك السنة هو ذلك الجزء الذي يخصص لها من مجموع العبء الكلي).

Committee, on Accounting procedures American Institute of Accountants. Accounting Research Bulletin No. 22.

يبدو أن هذين التعرفين قد اتفقا على أن الاستهلاك هو تكلفة من تكـاليف الإنتاج لا يمكن الوصول إلى الربح إلا بعد أخذه في الحسبان، إلا أن مجمع المحاسبين في إنجلترا وويلز أضاف بأن الاستهلاك هو خسارة رأسمالية وقد سبق وأشرنا إلى أن هناك فارقاً بين التكاليف والخسائر، وإن كان كلاهما يعبران عن اختفاء أصل من أصول المنشأة.

أما مجمع المحاسبين الأمريكيين فقد عد الاستهلاك توزيعاً لتكاليف الأصل فحسب، وقد ذهب كلا المجمعين الإنكليزي والأمريكي إلى أن المقصود بالتكلفة لدى حساب الاستهلاك هو التكلفة النقدية أو التاريخية المدفوعة من قبل المالك، وليست تكلفة استبداله الحالية أو المستقبلية.

وينتج عن موقف المجمعين هذا أن استبدال الأصول الثابتة في المستقبل لا يتعلق بالاستهلاك فمشكلة الاستبدال مشكلة إدارية وليست مشكلة محاسبية فكما أن الاستهلاك يعد تكلفة من تكاليف الإنتاج يجب احتسابه قبل الوصول إلى صافي الربح أو الخسارة، سواء أكان المشروع رابحاً أم خاسراً، فإن هذا الاستهلاك يجب أن يحتسب على أساس التكلفة التاريخية دون النظر إلى ارتفاع أسعار الأصول أو انخفاضها في تاريخ إعداد القوائم المالية بالنسبة لأسعار الشراء الأصلي .

ويؤمن هذا الاستهلاك المحسوب على أساس التكلفة التاريخية المحافظة على رأس المال النقدي المدفوع من قبل أصحاب المشروع سليماً،ويعتمد هذا الرأي على مجموعة من المؤيدات من أهمها أنه يستند إلى الموضوعية الناتجة عن الاعتماد على قيمة الأصل التاريخية المعبر عنها في مستندات الشراء الأصلية،والتي يتم تسجيله على أساسها في ودفاتر الوحدة المحاسبية.

وفي رأينا أن هذه الموضوعية ليست إلا موضوعيــة مزعومــة تــؤدي إلى حدوث أخطاء في القياس المحاسبي تؤدي إلى تضليل قراء القوائم المالية:

ولابد لتنفيذ وجهة نظر هذين المجمعين اللذين يدعمان الممارسة الجاريــة في الوقت الحاضر من التعرض أولاً إلى عوامل الاستهلاك وهي:

١-تكلفة الأصل.

٢-ثمن النفاية.

٣-العمر الإنتاجي للأصل.

١-تكلفة الأصل:

لاشك أن تكلفة الأصل تعادل الفرصة المضاعفة في تاريخ شراء الأصــل، وهي القيمة التي يجب أن توضع في الحسبان عند الحصول على الأصــل وإجــراء تقدير قسط استهلاكه، إلا أنه إذا أريد المحافظة على رأس المال سليماً ليس بالمفــهوم الشكلي الذي يعد قيمة رأس المال هو رأس المال المدفوع أصلاً من قبــل مــلاك المشروع بغض النظر عن تغيرات الأسعار أو تغيرات المستوى العام للأسعار، وإنمــا رأس المال الاقتصادي الذي يعني المحافظة على القوة الاقتصادية للمشروع،فلابد مــن احتساب الاستهلاك على أساس تكلفة استبدال الأصل نفسه في تــاريخ إعــداد القوائم المالية، وأن هذا الأسلوب يضع في الحسبان تحقيق عدة أهداف أهمها:

آ-إثبات الاستهلاك على أنه نفقة مالية تعادل تكلفة الفرصة المضاعة انسجاماً مــع التعريف العام للنفقات.

ب-جعل القياس المحاسبي للاستهلاك أكثر انسجاماً مع المنطق، فكما أن المبيعــات أو الإيرادات تسجل بأسعارها في وقت البيع أو الإنتاج انســجاماً مــع أســاس الاستحقاق المتبع، فإن الاستهلاك كنفقة مالية يجب أن يسعر في الأسلوب نفســه أي على أساس تكلفة الفرصة المضاعة وليس على أساس التكلفة التاريخية.

جـ-المحافظة على رأس المال سليماً، من وجهة نظر اقتصادية وليس نقدية.

د-أن الأخذ بهذا الاتجاه يجعل الاستهلاك معنياً بإثبات التكلفة كنفقة وبتدبير الأموال اللازمة للاستبدال في الوقت نفسه، دون اعتبار أن هذه المشكلة مشكلة إدارية ليس لها علاقة بالمحاسبة عن الاستهلاك، إذ إن الاستهلاك كنفقة والاستهلاك للاستبدال للأصول في المستقبل، إنما يمثلان وجهين لعملة واحدة لا يمكن فصل أحدهما عن الآخر.

إن مراجعة تطور الفكر المحاسبي تدل على صدق وجهة نظرنا في هذا المجال فقد لجأ المحاسبون إلى تطبيق تكلفة الاستبدال بين عامي ١٩٢٠-١٩٣٠ عند اتجاه الأسعار نحو الارتفاع، وبدأ بعض كتاب المحاسبة في الدفاع عن مفهوم تكلفة الاستبدال، إلا أن الجمود الاقتصادي الذي تلا عام ١٩٣٠ إثر الكساد الكبير الذي أصاب الاقتصاد الرأسمالي وميل الأسعار إلى الانخفاض جعل المحاسبون يعودون إلى التكلفة التاريخية لدى معالجتهم لمشكلة الاستهلاك، وذلك لأن الاستهلاك على أساس تكلفة الاستبدال في حال انخفاض الأسعار لا يؤمن مخصصات كافية لتغطية التكلفة التاريخية للأصل.

ومن الطبيعي أن الأخذ بتكلفة الاستبدال حين اتجاه الأسعار نحو الارتفاع إنما يؤدي إلى تخفيض رقم الربح الدوري،وفي حال اتجاه الأسعار نحو الانخفاض،فإن ذلك يؤدي إلى زيادة الربح الدوري ولكن المشكلة التي تطرأ في الحالة الأخيرة هي أن المخصصات المجمعة للاستهلاك سوف تكفي لتغطية التكلفة التاريخية للأصول الثابتة وبالتالي فإننا سنجد أصولاً ذات قيمة نقدية في الميزانية ولكنها لا تتضمن في الواقع أي قيمة اقتصادية.

وفي رأينا أنه في مثل هذه الحالة فإن المشروع أمام استهلاك يحتسب على أساس تكلفة الاستبدال من جهة، وأمام خسارة تمثل الفرق بين تكلفة الاستبدال

وتكلفته التاريخية من جهة أخرى وفي الوقت الذي يحتسب الاستهلاك على أساس أقساط دورية، فإن الخسارة يجب أن تستهلك مرة واحدة في العام الذي تحقق فيه انخفاض أسعار الأصول الثابتة، فإذا كان لدى المشروع آلة تكلفتها التاريخية ١٢٠٠٠ يستهلكها على أساس أقساط ثابتة لمدة عشر سنوات، أي ١٢٠٠ سنوياً، فإذا تبين للمشروع أن الآلة المماثلة تقدر بـ ١٠٠٠٠ فقط، فإن المشروع مضطر بحسب تكلفة الاستبدال إلى احتساب قسط الاستهلاك السنوي ١٠٠٠ كمبلغ يعادل تكلفة استخدام الأصل الثابت في الإنتاج بالإضافة إلى ٢٠٠٠ تنزل من حساب الأرباح والخسائر كخسائر يجب إطفاؤها فوراً.

أما إذا أراد المشروع أن يتابع الاستهلاك على أساس التكلفة التاريخية فإنه سينزل مبلغ ١٢٠٠ على أنها تكلفة استخدام الأصل الثابت من قبل المشروع، ومن الطبيعي أن مثل هذا الإجراء ينطوي على مغالطة تتضمن الخلط بين التكاليف والخسائر، على الرغم مما بينها من اختلاف ومن شأنه الإخلال بمبدأ الدورية القاضي بتحميل الدورات المحاسبية بحصص عادلة من النفقات والإيرادات المرتبطة فيها، وأن التكلفة الحقيقية لهذا الاستهلاك هي تكلفة الفرصة المضاعة المستندة لأسعار الأصول في تلك السنة وليست الأسعار السابقة ومن الواضح أن المشروع سيسعر منتجاته إذا أخذ بنظرية التكاليف الإجمالية على أساس إدخال ١٢٠٠ في تكاليف الإنتاج قبل الوصول إلى الربح، أما في حال عد الفارق ٢٠٠٠ بين سعر الاستبدال والتكلفة التاريخية خسارة،فإن هذه الخسارة لا تدخل في تكاليف الإنتاج أو الأسعار كما أنها تنزل من أرباح السنة التي تحققت فيها. وهذا من شأنه تحميل مساهمي تلك السنة العبء ٢٠٠٠ بكامله وهو إقرار لأمر واقع طالما أن الخسارة حدثت بالفعل ولا مجال للتغاضي عنها وافتراض عدم حدوثها وبالتالي تحميل هذا الفرق إلى مساهمي السنوات العشر المتعلقة باستخدام الآلة بالتساوي بغض النظر

عن التغيرات التي فرزتها الظروف الاقتصادية إزاء كل جيل من المساهمين على حدة.

وقد عاد المحاسبون إلى التحول نحو تكلفة الاستبدال في العقود الأخيرة من القرن الماضي بعد اتجاه المستوى العام للأسعار نحو الارتفاع المستمر، حيث كثرت الكتابات التي قدمها المحاسبون ضد التكلفة التاريخية ، مبينين أن استمرار اتباع التكلفة التاريخية في ظل هذا الارتفاع المستمر في مستوى الأسعار يؤدي إلى نتائج مدمرة أهمها:

آ-إظهار أرباح صورية نتيجة التعبير عن عبء الاستهلاك، بما يقل كثيرا عن قيمته الحقيقية.

ب-سداد ضرائب على أرباح صورية لم تتحقق بعد.

جـ-توزيع جزء من رأس المال على شكل أرباح صورية لم تتحقق فعلا.

د-عجز المشروعات عن القيام بإحلال أصول ثابتة جديدة محل الأصول الثابتة القديمة في نهاية حياتها الإنتاجية.

هـ-نقص الطاقة الإنتاجية للمشروعات ووقوعها عاجز عن مواكبة التطور.

ومع ذلك فإن بعضهم يعترض على حساب الاستهلاك على أساس الاستبدال وذلك:

آ-أنها لا تؤدي إلى تكوين مخصص للاستهلاك يكون كافيا لاستبدال الأصول الثابتة في نهاية حياتها الإنتاجية عند استمرار ارتفاع الأسعار،فإذا افترضنا أن الشركة (آ) تمتلك آلة تكلفتها التاريخية ١٠٠٠٠ وبعد احتساب قسطي استهلاك عن العامين الأول والثاني ارتفعت الأسعار فأصبحت قيمة الآلة في العام الثالث ١٢٠٠٠ وفي العام الخامس ١٥٠٠٠ وفي العام الثامن ١٨٠٠٠ نجد أن مخصصات الاستهلاك تكون على الشكل التالي:

العام	المخصص
١	١٠٠٠
٢	١٠٠٠
٣	١٢٠٠
٤	١٢٠٠
٥	١٥٠٠
٦	١٥٠٠
٧	١٥٠٠
٨	١٨٠٠
٩	١٨٠٠
١٠	١٨٠٠
	١٤٣٠٠

ونجد أن مجموع مخصصات الاستهلاك في نهاية العمر الإنتاجي للأصل يبلغ ١٤٣٠٠، وهو ناتج عن تجميع مخصصات الاستهلاك المحسوبة على أساس ١٠% من القيمة الاستبدالية، وهي لا تعادل تكلفة استبدال أصل جديد ينقص ٣٧٠٠، وبالتالي فإن مشكلة الاستبدال لدى نهاية العمر الإنتاجي للأصل تصبح أقل صعوبة من الاعتماد على التكلفة التاريخية، بحيث إن مجموع المخصصات على أساسها كان يبلغ ١٠٠٠٠، وإن النقص في هذه الحالة هو ٨٠٠٠.

غير أنه من الممكن التغلب على هذه الصعوبة عن طريق التفريق مرة ثانية بين الاستهلاك كنفقة من نفقات الإنتاج تعبر عن تكلفة الفرصة المضاعفة، وتقاس بالتكلفة الاستبدالية وبين الخسارة الناتجة عن ارتفاع أسعار الأصول بحيث يمكن التعبير عن ذلك على النحو التالي:

العام	مخصص الاستهلاك على أساس كلفة الاستبدال	الخسارة فرق سنوات سابقة	المجموع	وفورات تكلفة مكتاسب
١	١٠٠٠	–	١٠٠٠	
٢	١٠٠٠	–	١٠٠٠	
٣	١٢٠٠	٤٠٠	١٦٠٠	٢٠٠٠
٤	١٢٠٠	–	١٢٠٠	
٥	١٥٠٠	١٢٠٠	٢٧٠٠	٣٠٠٠
٦	١٥٠٠	–	١٥٠٠	
٧	١٥٠٠	–	١٥٠٠	
٨	١٨٠٠	٢١٠٠	٣٩٠٠	٣٠٠٠
٩	١٨٠٠	–	١٨٠٠	
١٠	١٨٠٠	–	١٨٠٠	
المجموع	١٤٣٠٠	٣٧٠٠	١٨٠٠٠	٨٠٠٠

وفي الوقت نفسه ففي الأعوام التي تحققت فيها خسارة ناجمة عن عبء الاستهلاك على أساس القيمة الاستبدالية، تكون هناك وفورات تكلفة بسبب ارتفاع أسعار الأصول، ففي السنة الثالثة تمثل هذه المكاسب ٢٠٠٠ وفي السنة الخامسة ٣٠٠٠، وبالتالي فإن رصيد أرباح العام الثالث يبلغ ١٦٠٠ وأرباح العام الخامس ١٨٠٠، وأرباح العام الثامن ٩٠٠.

ب–ويعترض بعضهم على تكلفة الاستبدال بدعوى أن إعادة تقويم الأصول من خلال فترات ارتفاع الأسعار تفتح الطريق لتوزيع أرباح رأسمالية غير محققة.

ويستند هؤلاء إلى أساس الاستحقاق التقليدي الذي يرفض تحقيق الإيرادات إلا بالبيع النقدي أو شبه النقدي، ولقد سبق لنا وبينا التناقض الذي ينطوي عليه هذا الأساس، حيث إنه يرفض الأرباح إلا بالبيع، بينما يسارع إلى تحقيق الخسائر بالنسبة للمخزون السلعي، وبعض الأصول الثابتة اقتنيت بقصد

استخدامها في الإنتاج، وبالتالي يكتفي بتسعيرها مرة واحدة عند شرائها ، وفي الوقت الذي يخشى هؤلاء توزيع أرباح رأسمالية عند ارتفاع أسعار الاستبدال فإنهم بالفعل يكونون قد أسهموا بتوزيع جزء من رأس المال إذا كتفوا بالاستهلاك على أساس التكلفة التاريخية، وتركوا المشروع عاجزا عن استبدال أصوله الثابتة عند انتهاء عمرها الإنتاجي، ومع ذلك فإن الاستهلاك على أساس تكلفة الاستبدال يعد حقيقة اقتصادية يجب على المحاسب أن يعترف بها، أما توزيع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن ارتفاع الأصول فهي مشكلة إدارية يمكن للمحاسب تسجيلها في حساب فروقات تقويم الأصول ، واستخدام هذا الاحتياطي لتعزيز أقساط الاستهلاك، ولدى تطبيق الأسلوب على مثالنا السابق تنتج النتائج التالية:

حساب فروقات تقويم الأصول

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٦٠٠	السنة الثالثة	٢٠٠٠	السنة الثانية
٢٠٠	السنة الرابعة	٣٠٠٠	السنة الخامسة
١٧٠٠٠	السنة الخامسة	٣٠٠٠	السنة الثامنة
٥٠٠	السنة السادسة		
٥٠٠	السنة السابعة		
٢٩٠٠	السنة الثامنة		
٨٠٠	السنة التاسعة		
٨٠٠	السنة العاشرة		
٨٠٠٠		٨٠٠٠	

الآلة

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
١٠٠٠٠	رصيد	٨٠٠٠	فروقات تقويم
٨٠٠٠	فروقات تقويم	١٠٠٠٠	مخصص استهلاك
١٨٠٠٠		١٨٠٠٠	

مخصص الاستهلاك

١٠٠٠٠ الآلة	
	١٠٠٠ السنة الأولى
	١٠٠٠ السنة الثانية
	١٠٠٠ السنة الثالثة
	١٠٠٠ السنة الرابعة
	١٠٠٠ السنة الخامسة
	١٠٠٠ السنة السادسة
	١٠٠٠ السنة السابعة
	١٠٠٠ السنة الثامنة
	١٠٠٠ السنة التاسعة
	١٠٠٠ السنة العاشرة
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠

وهكذا نجد أن هذه الطريقة قد وفقت بين مبدأ الحيطة والحذر الذي يتبعه المحاسبون، وبين أخذ تكلفة الاستبدال بعين الاعتبار، علماً بأن توزيع مثل هذه الأرباح لا يمثل خطراً على المشروع إذا كانت تمثل واقعاً اقتصادياً ملموساً وكانت سيولة المشروع تسمح بتوزيع الأرباح،إذ إن سياسة التوزيع تحدد على أساس ربحية المشروع وسيولته، إذ قد تعترف الإدارة بالأرباح لكنها ترحلها إلى دورة تالية حفاظاً على سيولة المشروع، ويؤخذ على الطريقة الأخيرة أنها لا تؤمن أقساط استهلاك تنسجم مع تكلفة الفرصة المضاعفة، ولا تنسجم مع سياسة التسعير إذا أخذ بنظرية التكاليف الإجمالية، ويبدو أن تأثير كلا الأسلوبين على النتائج واحد

على الأمد البعيد، إلا أنهما يختلفان على الأمد القصير، مما يقتضي تقسيم الربح حين اتباع الأسلوب الأول.

جـ- تأخذ قوانين الضرائب بأساس التكلفة التاريخية ولا تسمح باحتساب الاستهلاك على أساس التكلفة الاستبدالية، ويترتب على ذلك في رأي بعضهم أن تقوم المنشأة بمسك مجموعتين مستقلتين من الدفاتر: تتضمن إحداهما السياسة المالية الخاصة، بينما تتضمن الأخرى ما يتمشى مع أسس تحديد الربح الضريبي، وهذا من شأنه أيضا معاملة متميزة لمنشآت من الممولين عن غيرها فيما يتعلق بالضرائب المستحقة عليها، كما يؤدي إلى خفض حصيلة الضريبة. (ضيف، ص ١٦٦).

والرد على ذلك أن مسألة تطوير الفكر المحاسبي والتحول من التكلفة التاريخية إلى تكلفة الاستبدال تقع على عاتق المحاسبين، وليس على عاتق رجال الضرائب، وأن قوانين الضرائب على اختلافها تبنت التكلفة التاريخية، لأنها كانت هي الممارسة السائدة عند إصدار تلك القوانين التي لم تكن تقصد فرض الضريبة على أرباح المكلفين الوهمية الناتجة عن قصور الاستهلاك عن الوفاء باستبدال الأصول في المستقبل، وما يتبع ذلك من الإضرار برأس المال القومي، وإنما كانت تقصد فرض الضريبة على الربح المحاسبي دون غيره ، وحين يستقر رأي المحاسبين على اتباع التكلفة الاستبدالية، فما على قوانين الضرائب إلا الانسجام مع الممارسة العملية وأكثر من ذلك فإن هذه القوانين لم تتعرض بالتفصيل لتعريف الربح أو تتكلم عن النفقات التي يمكن تنزيلها من الربح إلا على سبيل المثال ، وتعد بعض الجهات الضريبية أن مثل هذه النفقات على سبيل الحصر ، ليس إلا بدافع المحافظة على مصلحة الخزينة على الأمد القصير.

وحتى لو افترضنا وجود التعارض بين الربح المحاسبي والربح الضريبي فإن الموضوع لا يقتضي إمساك مجموعتين من الدفاتر، بل تعديل الربح المحاسبي بما ينسجم مع القانون الضريبي من خلال البيان الضريبي.

أما عن التمايز بالمعاملة فهو أمر قد لا يوجد بالفعل إذا سمح القانون باتباع تكلفة الاستبدال، إذ سنجد جميع المكلفين يلجؤون إلى اتباعهم،حرصاً على المحافظة على رأسمالهم سليماً من جهة، وابتغاء دفع مبالغ أقل لمصلحة الضرائب من جهة أخرى، وإن العبء الضريبي يتجلى في سنة إعادة التقويم، ويتناقص في الأعوام التالية، مما يجعل الفروق في الأمد البعيد محصورة بمعدلات التصاعد[1] .

د- ويضيف بعضهم أن الأخذ بتكلفة الاستبدال من شأنه الإخلال بمبدأ قابلية المقارنة للبيانات المحاسبية التي يفترض أن تقاس جميعها على أساس التكلفة التاريخية.

والواقع أن المقارنة تتعلق باتباع الأسلوب نفسه في الدورات المحاسبية المتعاقبة، دون أن تعمد إدارة المشروع إلى اتباع تكلفة الاستبدال حين تعاظم الأرباح بهدف إنقاصها، ثم تعود إلى التكلفة التاريخية في العام التالي، بل على إدارة المشروع أن تسير على هذا المبدأ في السنين الرابحة والخاسرة على حد سواء.

٢-ثمن النفاية:

والعامل الثاني من عوامل تحديد الاستهلاك هو ثمن النفاية بعد خروج الأصل من حلبة الإنتاج وإن تقديرها غاية في الصعوبة نظراً لصعوبة التنبؤ فيها، ويذهب كثير من المحاسبين في الواقع العملي إلى إهمال النفاية حين تحديد قيمة الاستهلاك.

---

١ -اقترح ادواردز وبيل التفريق بين تحقق الإيراد واستلام الإيراد وربطا التكليف الضريبي بالتدفقات النقدية المستلمة، وليس بإعادة التقويم.

٣-العمر الإنتاجي للأصل:

ويتأثر العمر الإنتاجي للأصل بالتطور التكنولوجي، إذ ليس المهم أن يبقى الأصل صالحاً للاستخدام، بل إن يقدم إنتاجاً اقتصادياً لطاقة يمكن مقارنتها مع المشروعات المثيلة، من حيث نوعية الإنتاج وكميته وزمن إنتاجه، إذ إن الاستمرار في استخدام الأصل القديم قد يؤدي إلى خروج المشروع من السوق وتحمل المستهلكين بضريبة إضافة نتيجة إنتاج المشروع بتكاليف أعلى أو جودة أسوأ من السلع المنتجة في الأسواق العالمية، وإن ظهور اختراعات حديثة يؤدي إلى تقادم الأصل من الناحية الفنية ويوجب على الإدارة استهلاكه دفترياً بالكامل، وإثبات الفرق بين المخصصات المجمعة وقيمة الأصل الجديد كخسارة يتحملها المشروع في الدورة التي يظهر فيها الاختراع الحديث، ويثبت أنه منتج غير اقتصادي بما يهدد مركز المشروع الرئيس.

وهنا يثور الجدل مرة أخرى مع أنصار التكلفة التاريخية الذين لا يعترفون إلا بالقيمة النقدية للأصل، ويقفون ضد المحافظة على الطاقة الاقتصادية للمشروع ومركزه التنافسي في السوق ، ومع العلم أن عدم أخذ عنصر التطور التكنولوجي في الحسبان، وإعادة تقدير العمر الإنتاجي بين فترة وأخرى. يؤدي بلا شك إلى وقوف المشروع عاجزاً عن استبدال أصوله حين مواجهة ضرورة الاستبدال، إلا إذا زاد رأس المال أو حصل على الأموال من مصادر خارجية أخرى، أو كان رأسماله واحتياطاته المجمعة خلال السنين السابقة يكفي لمواجهة مثل هذا الإشكال.

طرق الاستهلاك:

ونواجه عند قياس الاستهلاك مشكلة وجود طرائق بديلة لاحتساب قسط الاستهلاك، ولعلنا نذكر هنا أن هذه الطرائق المتعددة نشأت في فترات زمنية مختلفة

نتيجة لظروف مختلفة، ويمكن أن نقسم طرائق الاستهلاك إلى المجموعـــات الأربـــع التالية (نمر، ص ٦):

١-طرائق تؤدي إلى تحميل الأعوام المختلفة عبئاً من الاستهلاك،كما في حالة طريقة القسط الثابت وطريقة الدفعة السنوية.

٢-طرائق تؤدي إلى تحميل الأعوام الأولى عبئاً أكبر بالنسبة للأعوام الأخيرة، كمـــا في حالة القسط المتناقص، وحالة مجموع سنوات الاستخدام.

٣- طرائق تؤدي إلى تحميل الأعوام إلى تحميل الأعوام الأولى عبئاً قليلاً، والأعـــوام الأخيرة بعبء أكبر من الاستهلاك، كما في حالة طريقة الاحتياطي المستثمر.

٤-طرائق تؤدي إلى تحميل الأعوام المتعاقبة بأعباء غير منتظمة كما في حالة طريقـــة الاستهلاك على أساس مستوى الأرباح، ففي الأعوام ذات الأرباح الوفيرة تقتطـــع استهلاكات كبيرة، وفي الأعوام ذات الأرباح القليلة تقتطع استهلاكات أقـــل، وفي الأعوام الخاسرة يمتنع المشروع عن احتساب الاستهلاك، وهي أقدم هذه الطرائـــق، وقد كانت مطبقة حينما كان الاستهلاك لا يعد تكلفة من تكاليف الإنتاج.

والواقع أن طريقة القسط الثابت هي الطريقـــة الأكـــثر شـــيوعاً نظـــراً لانسجامها مع مبدأ الملاءمة، على الرغم من أنها ليست هـــي الطريقـــة الأكـــثر موضوعية بالضرورة، إذ إن السنوات الأولى للإنتاج هي التي تستفيد من الأصـــل الثابت أكثر ما يمكن، وبخاصة إذا وضعنا تغير الظروف التكنولوجية والتقدم الفـــني في الحسبان، أي إن طريقة القسط المتناقص هي الأكثر موضوعية، أما الطرائق الـــتي تؤدي إلى القسط المتزايد فهي أبعد عن الموضوعية، أما الطريقة الأخيرة التي تلجـــأ إلى المخصصات غير المنتظمة فهي أبعد الطرائق عن الموضوعية ولا ينســـجم مـــع مقابلة النفقات مع الإيرادات التي سببتها.

استهلاك بعض أنواع الأصول الثابتة:

١-الأراضي:

إما أن تكون أرضاً حرة، وإما أن تكون محكرة لمدة معينة، بحيث تعود في نهايتها إلى صاحبها (ضيف، ص ١٥٢-١٧٨).

والأصل في الأراضي الحرة أنها غير قابلة للاستهلاك، أما إذا كانت أرض فضاء فإن قيمها لا تقل عادة بسبب استخدامها، أو انقضاء الزمن بل إن هذه الأرض الفضاء تزيد قيمتها نتيجة لتحسن طرق المواصلات، أو امتداد مناطق البناء إليها بسبب تزايد السكان.

أما أراضي البناء التي تقام عليها المباني فقيمتها لا تقل أيضاً، فلا هي تنقص بسبب المدة أو بسبب ظهور اختراعات حديثة. أما الأراضي الزراعية فإن ما تفقده من خصوبتها بسبب استخدامها في الزراعة يعوضه ما يستخدم فيها من الأسمدة أو المخصصات، وما يدخل من وسائل تحسين طرق الري والصرف والمواصلات.

لذا فقد جرت العادة على عدم استهلاك الأراضي، فإذا رأت المنشأة استهلاك أراضيها، فإنما تقصد بذلك تكوين احتياطات سرية تتنافى مع الموضوعية في المحاسبة.

أما إذا كانت الأراضي أرضاً محكرة، ففي هذه الحالة يجب استهلاكها، ويكون الاستهلاك عندئذ قائماً على أساس النقص الذي يطرأ على قيمة الأرض بسبب مرور الزمن وهي مدة الحكر، التي تؤول في نهايتها هذه الأراضي إلى صاحبها على أنه في هذه الحالة يجب أن يراعى عندئذ الاستهلاك الرأسمالي على أساس عدد السنوات المقررة للحكر.

٢-المباني:

والمباني إما أن تكون ملكاً حراً، وإما أن تكون محكرة:

فإذا كانت المباني ملكاً حراً فإنها في هذه الحالة تستهلك على أساس المـــدة التي تظل فيها صالحة للاستعمال، وتختلف هذه المدة تبعاً لطريقة اســـتخدام هـــذه المباني، فإذا كانت تستخدم في أغراض عادية فإنها في هذه الحالة تستهلك بنســـبة عادية. وقد جرت العادة على تقدير هذه المدة بخمسين سنة، على أنه يجوز زيـــادة هذه النسبة إذا اقتضت ذلك ظروف هذه المباني، ومما لا شك فيه أن نسبة استهلاك المباني بالمصانع التي تعمل فيها الآلات الثقيلة تزيد على نسبة استهلاك المباني الـــتي تستخدم في إقامة المنازل الخاصة في المناطق الهادئة.

أما إذا كانت المباني قد أقيمت على أرض محكرة، فإنها يجب أن تعاد مـــع الأرض إلى مالك الأرض في نهاية مدة الاتفاق، وفي هذه الحالة يجب استهلاك هـــذه المباني على أساس هذه المدة، لأنها تصبح في نهايتها عديمة النفع والقيمـــة بالنســـبة للمنشأة التي أقامتها.

أما إذا كان الاتفاق مع المالك يقتضي أن يتسلم مالك الأرض أرضه كمـــا كانت دون ما أقيم عليها من المباني، فإنه يجب على صاحب المباني أن يخصم ثمـــن بيع الأنقاض من تكلفة المباني ويضيف مصاريف التدمير ويستهلك الباقي.

وقد يقضي الإنفاق بأن يدفع مالك الأرض إلى المنشأة التي أقامت المبـــاني تعويضاً معيناً عند أيلولة المباني إلى أصحاب الأرض في نهاية الفترة المتفق عليها، وفي هذه الأحوال يجب على المنشأة التي أقامت هذه المباني أن تستبعد قيمة التعويـــض المتفق عليه الذي ستحصل عليه من قيمة المباني، وأن تستهلك الفرق بين القيمتـــين خلال مدة الحكر.

٣-حق الاختراع:

يعد حق الاختراع من الأصول الثابتة غير الملموسة.

ولما كان حق الاختراع من الحقوق التي يحميها القانون لفترة معينة من الزمن يصبح في نهايتها حقاً مشاعاً بين الناس، لهذا يجب على المنشأة أن تعمل على استهلاك حق الاختراع، بحيث تستبعد قيمته من الدفاتر أثناء المدة المحددة لحمايته، وتبلغ هذه المدة خمسة عشر عاماً في الولايات المتحدة وخمسين عاماً في إنجلترا، على أن قيمة الاختراع قد تنتهي وتتلاشى قبل الموعد المحدد له، وذلك بسبب ظهور اختراعات جديدة تجعل الاختراع القديم ضئيل القيمة أو عديم النفع، وفي هذه الحالة تنقص حق الاختراع قبل نهاية الفترة التي يحددها القانون، وعندئذ يجب أن تخفض قيمة حق الاختراع أثناء المدة التي خلالها تنتفع به المنشأة.

أما إذا أمكن المحافظة على قيمة حق الاختراع فترة جديدة من الزمن بعد انتهاء المدة المقررة له، واستمرت المنشأة تحصل على أرباح ناتجة من حق الاختراع الذي استهلك بالدفاتر، مما يؤدي إلى زيادة معدل أرباح المنشأة بسبب عدم خصم قسط الاستهلاك، فإنه يصبح لدى المنشأة شهرة بمقدار القيمة الحالية للأرباح الزائدة المستقبلية التي ستحققها المنشأة بسبب انتفاعها بحق الاختراع بعد إستهلاكه في نظام التكلفة التاريخية، وسواء أتم تشكيل الشهرة عن هذا الطريق أم عن طريق آخر، فلا يجوز الاعتراف فيها محاسبياً إلا إذا تم شراؤها، كما يجب تخفيض قيمتها وإطفاؤها من الدفاتر.

٤-النفاذ:

ويطلق النفاذ على استهلاك الأصول المتناقصة ذات الطبيعة الخاصة التي تتناقص قيمتها تدريجياً تبعاً لاستخراج المعادن أو البترول أو الأحجار التي تكون في باطنها، حتى تنفذ أو حتى تتضاءل إلى الحد الذي يجعل استغلالها أمراً غير اقتصادي، ويشبه بعضهم احتياطي البترول في داخل البئر والذهب في داخل المنجم بمخزون سلعي من المواد الأولية اللازمة للإنتاج، وهم يعبرون عن تكاليف البئر أو المنجم

بنفقته التي ينبغي توزيعها على عدد الوحدات المبيعة في المادة المستخرجة من البئر أو المنجم، وذلك لتحديد تكلفة الوحدات المستخرجة، وبذا يمكن مقابلة النفقة بالإيراد الناتج عن البيع.

ولهذا ينبغي البحث عن أساس علمي موضوعي لتحديد معدلات النفاذ،أي استهلاك الثروة المستنفذة كأداة لازمة لمقابلة النفقة بالإيراد على أساس سليم بالنسبة لكل فترة زمنية معينة.

وتبلغ نفقات مصروفات البحث والتنقيب أحياناً حداً كبيراً حتى يتم اكتشاف البئر أو المنجم، وحتى تثبت سلامة استغلاله اقتصادياً.

وتعد كل هذه النفقات جزءاً من تكلفة الأصل المتناقص التي تمثل النفقة الرأسمالية التي ينبغي أن تخصص على الإيراد السنوي لمقابلته عند تحديد صافي الدخل، في حال اتباع التكلفة التاريخية.

٥-مصاريف التأسيس:

وهي المصروفات التي لها علاقة بتكوين الشركة من الناحية القانونية، والمصروفات التي تنفق في الفترة السابقة على بدء مباشرة النشاط الإنتاجي.

ولا تمثل نفقات التأسيس في أغلب الأحيان أصلاً حقيقياً يمكن بيعه، بل تمثل مصروفات قد ترى المنشأة أن تستهلكها على عدد من السنين بدلاً من استهلاكها مرة واحدة.

ويمكن معالجة هذه النفقات بعد تحليلها حسب طبيعتها واستهلاك كل نفقة بحسب مدة الاستفادة منها، فإذا كانت تتعلق بحملات إعلانية تستهلك على مدة الاستفادة المتوقعة، وإذا كانت إعلاناً عادياً فيستهلك في أول سنة من السنوات المالية للمنشأة، أما المصروفات الأخرى فلا ترسمل بل تعد خسائر.

٦-مصاريف وخصم إصدار السندات:

وتعد مصاريف إصدار السندات نفقة من النفقات التي تتحملها الشركة،في سبيل الحصول على الموارد المالية اللازمة لها عن طريق إصدار السندات التي تستفيد منها الشركة خلال عدد معين من السنوات، تبعاً لمدة القرض وأخذاً بمقابلة النفقات بالإيرادات، فإنه ينبغي استهلاك مصاريف إصدار السندات خلال سنوات القرض.

وما يقال عن مصروفات إصدار السندات يقال عن خصم إصدار السندات، عندما تصدر إحدى الشركات المساهمة سندات بقيمة تقل عن قيمتها الاسمية، فإن الفرق بين القيمتين يسمى خصم الإصدار.

وقد تصدر إحدى الشركات سندات بقيمتها الاسمية، على أن يتم ردها بما يزيد على هذه القيمة، وتسمى هذه الزيادة علاوة الرد أو السداد، وتقابل المعاملة نفسها أي توزع على عدد سنوات الاستفادة من القرض.

ولعل الحكمة في ذلك ترجع إلى أن خصم الإصدار أو علاوة رد السندات، إنما هما وسيلة لتخفيض سعر الفائدة الذي تحدده الشركة لحملة سنداتها.

ولابد من البحث عن طريقة لسلامة توزيع النفقة على السنوات التي استفادت خلالها الشركة من تلك السندات.

ولهذا يتم التوزيع على أقساط متساوية، إذا كانت السندات ستسدد قيمتها دفعة واحدة في نهاية مدة القرض.

وتوزع سنوياً بنسب تتناسب مع مدى الانتفاع كل سنة من قيمة هذه السندات، إذا كان استهلاكها يتم عن طريق السحب السنوي خلال سنوات القرض.

٧-تخفيض الشهرة:

تحرص المشروعات بصفة عامة على تخفيض قيمة شهرة المحل بدفاترها، وذلك لسببين:

١-لأنها تعد الشهرة أصلاً معنوياً ليست له صفة الدوام والبقاء والاستقرار.

٢-تسعى لاستهلاك هذا الأصل المعنوي بأقرب فرصة ممكنة تطبيقاً لمبدأ الحيطة والحذر، وقد بينت FASB في ٢٠٠٢ أن الشهرة عرضة لتخفيض القيمة وليس للاستهلاك.

ويرى بعضهم أن إثبات الشهرة في الدفاتر معناه، اعتراف من المشروع بأنه يحقق أرباحاً زائدة تزيد في معدلها على معدل المثل الذي تحصل عليها المنشأة المماثلة التي تعمل في النوع نفسه من التجارة أو الصناعة، واستهلاك الشهرة معناه استبعاد قيمتها من الدفاتر مع أن المشروع يعترف بوجودها، ويضيف هذا الرأي أن الشهرة لا تتناقص قيمتها بالاستعمال أو بانقضاء الزمن كما هو الحال بالنسبة لغيرها من الأصول الثابتة، وإنما هي عرضة للتقلبات، ولذلك لا يجوز استهلاك الشهرة طالما أن المنشأة قائمة بنشاطها.

ويرى بعضهم أن الشهرة هي القيمة الحالية للأرباح الزائدة المستقبلية، ولما كانت هذه الأرباح الزائدة ليست لها صفة الدوام والاستقرار، لهذا يكون من واجب المنشأة أن تستهلك الشهرة في أول فرصة ممكنة، وليس أنسب لاستهلاك الشهرة من السنوات التي تحقق فيها الأرباح الزائدة المستقبلية التي تتمكن المنشأة من تحقيق أرباح.

ونحن نعتقد أنه لابد من اتخاذ قرار يتعلق باستهلاك الشهرة أو تخفيض قيمتها من معرفة مصدر تكون هذه الشهرة، بحيث يمكن تمييز الحالات التالية:

أ-الموقع كمصدر لشهرة المحل:

كأن تكون في شارع تجاري مهم، وذلك بالنسبة للمنشأة التي تبيع بالتجزئة، أو كأن تكون قريبة من مصادر الوقود أو المواد الأولية، كما هو الحال بالنسبة للمنشآت الصناعية، أو كأن تكون قريبة من أسواق توزيع منتجاتها، وفي جميع هذه الأحوال ينبغي أن تستهلك الشهرة على عدد السنوات التي ينتظر أن تحافظ المنشأة خلالها على المزايا التي تحصل عليها بسبب موقعها، وبعبارة أخرى لابد من استهلاك الشهرة على أساس المدة التي يشترط في نهايتها أن يتوقف الحصول على الأرباح الزائدة بسبب انتهاء أهمية الموقع.

أي كفاية المشروع على العمل والإنتاج بسبب امتلاكه أنواعاً معينة من الآلات، أو لاتباعه طرائق معينة في الإنتاج، أو لمهارة عمال المنشأة وصناعها، مما يساعد المنشأة على إنتاج منتجات تكون على درجة كبيرة من الإتقان أو تقل أسعارها عن مثيلاتها، مما يجعل المستهلكين يقبلون عليها ويعرضون عن سواها، ففي هذه الحالة يتوقف بقاء الشهرة على مدى قدرة المنشأة على الاحتفاظ بعمالها وأسرارها الصناعية، وفي حال عدم توقع زوال هذه المميزات فإن استهلاك الشهرة تعد إنقاصاً للقيمة بدافع الحيطة والحذر.

ب-الإعلان عن منتجات المنشأة كمصدر للشهرة:

ينبغي أن نفرق بين الآثار المختلفة لتكاليف الإعلان على رقم المبيعات للسلع المختلفة.

فهناك نوع من المنتجات تنشأ شهرته بعد الحملة الإعلانية الأولى، بحيث تظل مبيعاته ثابتة تسمح للمنشأة بالحصول على أرباح زائدة بصفة مستمرة، وهناك نوع آخر من السلع يتطلب بيعها الإعلان المستمر، بحيث إذا توقف الإعلان وقفت حركة مبيعاتها.

وتتوقف قيمة الشهرة في كل من الحالتين على الأرباح الزائدة بعد استبعاد تكاليف الإعلان، قبل الوصول إلى الأرباح الصافية.

-شخصية صاحب المشروع أو أحد المديرين كمصدر للشهرة:

لاشك أن قيمة الشهرة التي يكون مصدرها معلقاً على شخصية معينة تتوقف حياتها على استمرار هذه الشخصية في العمل بالمنشأة، فتتوقف الشهرة في هذا المشروع عند انفصال هذه الشخصية للعمل لحسابها أو للعمل في مشروع آخر مماثل له، أو بسبب وفاتها، ويكون هذا النوع من الشهرة أكثر وجوداً في المهن غير التجارية، ولابد من استهلاكها إذا كانت مسجلة بالدفاتر لدى توقع ترك الشخصية التي ترتبط فيها الشهرة.

إلا أن تسجيل مثل هذا النوع من الشهرة أمر لا مبرر له في معظم الحالات، لأنه لا يمكن الفصل بين المشروع وبين المسؤولين عنه.

-مصدر الشهرة من حقوق الاحتكار أو الامتياز أو الاختراع:

تتوقف حياة الشهرة في مثل هذه الأحوال على مدة هذا الحق التي تستطيع المنشأة من خلالها أن تنتفع به.

على أنه ليس معنى ذلك أن المنشأة ستحصل على أرباح زائدة خلال السنوات المذكورة بصفة مؤكدة، ولابد من أن ندخل في حسابنا ما قد يظهر من اختراعات جديدة قبل انقضاء المدة المقررة لانتهاء حق الاختراع، مما يؤدي إلى إنتاج سلع جديدة تحل محل السلع القديمة، مما يترتب عليه عجز المنشأة القديمة عن تحقيق أرباح زائدة بسبب انقضاء مالها من حق اختراع،ويؤدي بالتالي إلى استهلاك الشهرة نهائياً، ومن الممكن الاكتفاء بتسجيل حق الاختراع بقيمته ذاتها واستهلاكه هو دون توسط شهرة المحل.

وخلاصة القول: إن الشهرة تجريد منطقي لابد منه في كثير من الحالات،وبخاصة عند تعديل الشخصية المعنوية للمشروع أو زوالها، وهي ملازمة لنظام التكلفة التاريخية، لمعالجة الفروق التقويمية الناجمة عن اختلاف القيمة الحقيقية للمشروع عن قيمته الدفترية، ولا تعترف المعايير المهنية بوجود الشهرة إلا إذا تم شراؤها، كما تطالب بتخصيص قيمتها بحسب الظروف السائدة، إلا أنها تظهر نتيجة شراء نسبة من أسهم المشروع، بالرغم من تقويم أصول ذلك المشروع على أساس القيمة العادلة.

الاهتلاك المعجل:

يهدف الاهتلاك المعجل إلى اختصار العمر الإنتاجي للأصل وتدبير التمويل المقابل لتكلفته التاريخية في وقت مبكر، ويعد الاهتلاك المعجل واحداً من الحلول المقترحة لإصلاح نظام التكلفة التاريخية بالنسبة لمحاسبة الاهتلاك، فعوضاً عن الانتظار لنهاية العمر الإنتاجي والاكتفاء بتدبير الأموال لمقابلة التكلفة التاريخية، فإن الاهتلاك المعجل يسمح للمشروع بتأمين أموال إضافية في المدة التي يستخدم فيها الأصل في الإنتاج بعد استهلاكه دفترياً.

مجمع الاهتلاك:

وهو مجموع أقساط الاهتلاك التي تم تشكيلها عبر الحياة الإنتاجية لأصل أو مجموعة من الأصول، ولغاية تاريخ القوائم المالية، ومن المرغوب فيه لأغراض الإفصاح أن يتم طرح الاهتلاك المجمع من القيمة التاريخية للأصل الواردة في الميزانية، بالإضافة إلى جمع الاهتلاكات المجمعة للأصول جميعها.

الاهتلاك كمصدر للتمويل:

يعد الاهتلاك بالإضافة لكونه تكلفة من التكاليف في المشروع ومصدراً من مصادر التمويل ، حيث يتم تحميل قسط الاستهلاك على إيرادات الدورة

المالية، مصدراً من مصادر التمويل. حيث ينظر إليه على أنه مورد مالي يستهدف إلى تأمين الأموال اللازمة من أجل تمويل عملية استبدال الأصول الثابتة في المستقبل.

ويؤيد هذه النظرة للاهتلاك أصحاب تكلفة الاستبدال، مفترضين أن الاهتلاك تكلفة من تكاليف الإنتاج، والتي يجب احتسابها على أساس تكلفة الفرصة المضاعفة، وضمن شروط المحافظة على رأس المال سليماً، ويستهدف أيضاً تأمين الأموال اللازمة للاستبدال في الوقت نفسه.

وعلى النقيض من ذلك، ترى المراجع التقليدية أن الاهتلاك تكلفة من تكاليف الإنتاج، ولكن مسألة تمويل عملية استبدال الأصول هي مسألة إدارية وليست محاسبية، وإنما لا تتوقف على الاهتلاك فحسب.

ومع ظهور أنظمة التخطيط المركزي الشامل كان استبدال الأصول الثابتة من مسؤوليات الدولة، وكذلك نجد أن مخصص الاهتلاك الذي يتم تحميله لحساب الأرباح والخسائر في الشركات العامة، قد أصبح مصدراً من مصادر تمويل موازنة الدولة وليس المشروع.

وهذا يعني أن الدولة وعن طريق ما ترصده من اعتمادات تتولى مهمة استبدال الأصول لشركات ومؤسسات القطاع العام الاقتصادي، أي تقوم بتمويل هذه الاستثمارات، وهذا الأسلوب من التمويل يدعى مركزية التمويل وينسجم مع مفهوم التخطيط الشامل المركزي.

ولكن هذا الأسلوب يحمل في طياته الكثير من السلبيات والمشكلات أهمها:

١-انتشار الاتكالية والمركزية الشديدة، وعدم قدرة المشروع العام على تمويل استبدال أصوله ذاتياً، ويصدر قرار الاستبدال من هيئات خارجية بالنسبة للمشروع كهيئة تخطيط الدولة كونها الهيئة المخولة بإصدار الأرقام التوجيهية للشركات من أجل إعداد مشاريعها الاستثمارية، ثم تتم دراسة الخطط واعتمادها.

حيث تظهر الأرقام التوجيهية حسب الخطة الخمسية، وتقوم الشركة بوضع موازنتها التقديرية وفقاً للأرقام التوجيهية وترفعها للمؤسسة، التي تقوم بدورها بتجميع الموازنات التقديرية للشركات التابعة لها وبتعديلها وفقاً لما تراه ضرورياً، ثم تقوم المؤسسة برفع الخطة المجمعة لخطط الشركات إلى الوزارة المختصة، التي تقوم بدورها بالتنسيق بين خطط المؤسسات التابعة لها وإجراء التعديلات عليها لترفعها بشكل منسق إلى هيئة تخطيط الدولة، هذه الهيئة لديها خطة شمولية بناءً على الخطط الفرعية من جهة، وعلى وضع الدولة من جهة أخرى، فتقوم بتعديل هذه الخطط حسب ظروف الدولة السياسية والاقتصادية والاجتماعية، (مثلاً وفقاً للإيرادات المتوقع الحصول عليها في الموازنة العامة للدولة وأوجه استخدامها، وحسب تكلفة الخطة، ومدى توافر القطع الأجنبي لدى الدولة اللازمة لشراء الأصول)، فقد تجد أن أحد المشروعات غير مجد من وجهة نظرها فتقوم بحذفه، وقد تجد أن بعض الأرقام مبالغ بها فتخفضها، وبعد الانتهاء من التخطيط والتنسيق ترفع الخطة إلى المجلس التشريعي كمشروع، حيث تتم المصادقة عليه، وتصدر بعدها الأرقام الواردة فيها ملزمة للجميع، إذاً فالمجلس يأخذ البدائل حسب الأفضلية، وبذلك نجد أن قرار الاستبدال لم يعد بيد الشركة، وإنما خاضعاً للسلطات العليا التي غالباً ما تكون ليست على معرفة كاملة بظروف العمل ومتطلباته في الوحدة الاقتصادية، وأصبح أيضاً رهناً بظروف الدولة السياسية والاجتماعية والاقتصادية، فقد تكون الشركة بحاجة لمبلغ ٣٠ مليوناً مثلاً لاستبدال أصولها وشراء أصول جديدة من أجل التوسع في استثماراتها، فمن الممكن أن تصدر الأرقام التوجيهية بإعداد خطة استثمارية لهذه الشركة بمبلغ ٢ مليون فقط، ومن الممكن ألا تحصل الشركة على أي مبلغ،وذلك حسب الأفضليات والأولويات وحسب الظروف العامة، وعندها سوف يتدنى الإنتاج في المؤسسة ويتلاشى

رأسمالها سنة تلو الأخرى، أي ستضعف قدرتها الإنتاجية وتقف عاجزة عن الإنتاج، وهذا فيه غبن لحق هذه الشركات، فالموازنة تأخذ منها فوائضها ولا تعطيها إلا القليل لتنفيذ مشاريعها، لأن الذي يضع الخطة هو هيئة تخطيط الدولة البعيدة عن واقع العمل، ونحن نعلم أن إدارة المشروع وبخاصة الإدارة التنفيذية هي الأقرب من العمل، وهي الأقدر على معرفة العمر الباقي لأصولها الثابتة، ومدى قدرتها على الاستمرار بالإنتاج ومعرفة التقدم التقني الذي حصل، وما إذا كانت الآلات التي تعمل بها قادرة على مواكبة التطور أو يجب استبدال أخرى أكثر تطوراً منها.

هذا بالإضافة إلى الإرباك الذي قد يحدث في الشركات عندما تتم مكالبتها بإعداد الخطة وفقاً للأرقام التوجيهية، وذلك خلال شهرين على الأكثر.

لذلك نجد أن قرار الاستبدال لم يعد بيد الشركة، وإنما بيد جهات أخرى تتحكم به حسب أولوياتها وأفضلياتها، وحسب الظروف العامة للدولة.

وهذا ما يؤدي إلى حرمان الشركة من تحديث أصولها الثابتة في كثير من الأحيان.

٢-عدم التمييز بين الشركات الناجحة والشركات الفاشلة:

ففي إطار مركزية التمويل إذا حققت الشركات خسارة إطفائها الموازنة العامة للدولة، وإذا حققت أرباحا فسيتم ترحيلها للموازنة كإيراد.

والحل الوحيد لهذه المشكلة هو أن تبقى مصادر التمويل في الشركة، وعندها يقع على عاتقها استبدال أصولها الثابتة وعندئذ سنكون قادرين على تمييز الشركات الناجحة التي تظهر كفاية في إدارة مواردها الاقتصادية من الشركات الفاشلة التي تسرف في تكاليفها، والتي لن تستطيع الاستمرار في الإنتاج لأن أصولها ستفنى وستكون عاجزة عن استبدالها، وعندها يمكننا أن ندرس أسباب فشل هذه الشركات عن طريق تقويم أدائها، ودراسة أسباب فشلها ومساعدتها على تخطي

أزمتها إذا كانت أسباب الفشل خارجية عن إرادتها، ومحاسبتها، أي محاسبة المسؤولين فيها إذا كانت مسؤولة عن فشلها، والبحث عن الحلول الكفيلة بتحقيق أهداف الشركات، مما يساعدها على النجاح.

٣-تضخيم تكاليف الإنتاج :

فاعتماد مركزية التمويل قد يؤدي إلى تضخم تكاليف الإنتاج بسبب تضخيم قيمة المواد الأولية المشتراة الناجم عن تأخر الإجراءات، وبالتالي تأخر التمويل وما يتبع ذلك من فوائد وغرامات، وما يخلق من إرباكات وعراقيل وصعوبات أمام تسويق منتجات هذا المشروع، فتزويد الوحدة بكل ما تحتاج إليه من خدمات ومواد وطاقة ووقود في الوقت المناسب، وبالكمية المناسبة يؤدي إلى سير العملية الإنتاجية فيها بانتظام، ودون توقف، وإلى تنفيذ برامجها الإنتاجية والتسويقية بنجاح أمام الانقطاع، وعدم التتابع والانتظام في تزويدها بالمواد والطاقة يؤدي إلى توقف العملية الإنتاجية، وإلى مضاعفة النفقات الضائعة وزيادة التكاليف.

وأيضاً تدفع مركزية التمويل القائمين على إدارة الشركة إلى إظهار الفائض بأقل ما يمكن عن طريق زيادة التكاليف، وهذا ينعكس سلباً على المستهلك من حيث ارتفاع أسعار المنتجات.

٤- تعقيد مسألة الإفصاح في الشركة:

يجب أن يتم الإفصاح في ميزانية الشركة عن الأموال الثابتة من جهة، وعن الاهتلاكات التي جرت على هذه الأصول من جهة أخرى، وذلك لكي يعرف قراء هذه القائمة المالية مدى قدرة المنشأة على الاستمرار بالإنتاج باستخدامها الآلات الموجودة في حوزتها حالياً، وقيمة الأقساط المحتجزة لاستبدال أصولها احتساب هذه الاهتلاكات.

ويجب أن تفصح أيضا عن جميع الاحتياطيات التي احتجـــزت لمواجهـــة ارتفاع الأسعار، عن الأرباح التي حققتها أيضا لكي يتاح للمـــهتمين تقييـــم أداء الشركة.

ويقتضي احتساب أقساط الاهتلاك وتحميل عبء الاهتلاك إلى تكـــاليف الإنتاج ظهور مخصصات الاهتلاك مع الحسابات الدائنة التي تظـــهر أرصدهـــا في الميزانية العمومية، وهي الخاضعة لاستبدال الأصول في المستقبل إلا أن توريدهـــا إلى وزارة المالية أو صندوق الدين العام يؤدي إلى:

آ-إطفائها أو إزالتها من الميزانية، وهذا ما يجعل الميزانية لا تفصح عن حقيقة الوضع المالي.

ب-أو تسجلها في حسابات مدينة أخرى من شأنها التضخيم الوهمي للميزانية.

جـــ- لا ينسجم هذا الأسلوب مع الاتجاهات الحديثـــة في الفكـــر الاقتصـــادي والإداري والمحاسبي المعتمد على لا مركزية الإدارة، التي يعـــد التمويـــل إحـــدى وظائفها الرئيسة.

الفصل الثامن

مبادئ المحاسبة

لا يوجد اتفاق بين المناطقة حول تحديد مفهوم مبـدأ (Ebied.PP.70-71) ويعود الاختلاف إلى موقفهم من نظرية ومنهج البحث.

فإن القائلين بالنظرية الاستنباطية، يرون أن المبادئ هي المصدر الأول الذي يمكن أن تشتق منه نتائج معينة، وهي المقدمات المنطقية الأولى، التي لا يسـبقها أي شيء آخر، وقد عد أرسطو أن هذه المبادئ متضمنة في التعريفات الحقيقية، كمـا استعملها كانط على أنها قضايا تخدم كمقدمات منطقيـة في العلاقـة السـببية، وينسجم هذا المفهوم مع المصدر اللاتيني النابع من الأصل الأغريقي لكلمة مبـدأ ، الذي يشير إلى أنها تعني بدايات أو أساسيات (Manyard.PP.420-421) ، وقـد تبين في موقع آخر من هذا المقرر، أن هذا الاتجاه يعد المبادئ الأولية تلـك الـتي يكتشفها العقل الإنساني بمعزل عن معطيات التجربة العملية.

وعلى العكس من ذلك فإن القائلين بالنظريات الاسـتقرائية، يـرون أن المبادئ هي نهاية البحث العلمي، وليست بدايته ذلك البحث الذي ينطلـق مـن معطيات التجربة العملية، ليصل إلى المبادئ، وليس من المبادئ إلى التجربة، ونتيجة أن هؤلاء محكومون بمعطيات التجربة، ولا يتمكنون من تجاوزها، فإنهم يخلطون بين الفرض العلمي والمبدأ والقانون ويعدون أن المبدأ فرض ثبتت صحتـه إن أمكـن التحقق منه بالتجربة (Amer. PP.90-95) ويذهب بعضهم إلى التفريق بين المبـدأ والقانون، على أساس أن القانون يمثل فرضاً ثبتت صحته، وتم التحقق منه بشـكل مطلق، بينما يمثل المبدأ فرضاً على مستوى عال من الصحـة (Elhami.P.266)، ويعود هذا الخلط إلى عدم اقتناع الاستقرائية البحتة، بتجاوز معطيـات التجربـة، وبالتالي جعل المبادئ تدور حول تفسير معطيات التجربة فحسب ، أو بـالأحرى

تكرار الفروض الناجحة، وهي تعجز عن القيام بأي دور تنبئي يفيد في ترشيد إجراءات التطبيق العملي، ويعمل على تطوير المعرفة في المستقبل .

إن قبول نقطة الانطلاق التي تنطلق منها النظرية الاستقرائية من حيث البدء من معطيات التجربة، ومن خلال بياناتها وإعطاء دور تنبئي للمبادئ يؤدي إلى عد المبادئ خاتمة للبحث، وليست بدايته (Maxwell P.133) ولكنها ليست تكراراً للفروض التجريبية، بل هي بمثابة مرحلة تبنى على أساسها العديد من المبادئ التي تفيد في قياس السلوك العملي وترشيده من عدد محدد من الفروض التي تم التحقق منها (Manyard. P.420) .

وقد بينا أن المدخل المهني أو المعياري لم يتخلَّ عن مصطلح مبادئ، بل بقي يستخدم مصطلح GAAP أو المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، واعتبر أن جميع إصدارات FASB التي تصدر على شكل معايير محاسبية وقبلها آراء APB وقبلها سلاسل الدراسات الصادرة ARB إن جميع الإصدارات وما صدر ويصدر عن AICPA يمثل في مجموعه مبادئ محاسبية مقبولة عموماً على أن يكون من الواضح أن أي إصدار جديد يلغي ما قبله، أما الإصدار غير الملغى فهو مازال مبدأً مقبولاً عموماً ويؤخذ به.

وإن موقف المدرسة البراجماتية التي تشكل الخلفية الفلسفية لهذا المدخل من مسألة المبادئ هو موقف مرن يجعل من المبادئ توصيات، تستهدف ترشيد التطبيق العملي، وتستند إلى التأييد العام من غالبية ذوي المصلحة في الموضوع.

وإذا كانت معظم المبادئ ركزت على حل الإشكال المطروح بشكل واضح قابل للتطبيق العملي، فإن جعبة المبادئ المقبولة عموماً لم تكن خالية من المبادئ العامة التي تستهدف وضع السياسات والتوجهات العامة التي تنير السبيل أمام المحاسب عند مواجهته للمشكلات من جهة، وتوجه بشكل غير مباشر قيادات

المنظمات المهنية من لجان متخصصة، بإصدار المعايير أو المبادئ العملية من جهة أخرى.

أما المدخل الإيجابي فيستوحي مبادئه من تلك السياسات التي تمليها نظرية الوكالة، وما تتضمنه من مصالح متناقضة بين الأصيل والوكيل، وإن تناقض هذه المصالح واختلاف الظروف التي تعمل على تشكيلها من خلال مصلحة الوكيل المتمثل بإدارة المشروع، والتي تهدف بصورة عامة إلى تحسين سمعتها وإظهار أداء متميز لها وللمشروع، وتحسين علاقة المشروع بالموظفين والعمال والمستهلكين وغيرهم من العناصر التي تشكل البيئة الاقتصادية والاجتماعية التي تحيط به.

ولما كانت طبيعة العقود والعلاقات القانونية التي تربط الإدارة بالمشروع ليست ثابتة الشروط، كما أن مصلحة الإدارة قد تتجه نحو تخفيض الربح وليس زيادته وما إلى ذلك من نتائج تنعكس على أسعار الأسهم في المشروع التنافسي وغيره، كل ذلك يجعل الوصول إلى مبادئ تمثل نتاج نظرية المحاسبة غير مضمونة، مما يجعلنا نستنتج بأن سياسات الإدارة متبدلة، وبالتالي فلا توجد مبادئ للمحاسبة يمكن الاعتماد عليها.

أما المدخل الرقابي واتخاذ القرارات فيهدف إلى المحافظة على بيانات موضوعية قابلة للتحقق يمكن تطويرها لبناء قرارات مختلفة عليها، مما يجعل مدخل المعلومات هو القادر على النهوض بمسؤوليات المحاسبة الاجتماعية في المرحلة الراهنة، فهو القادر على تقديم المعلومات الموثقة من خلال قاعدة أوسع للمعلومات القادرة على تحقيق رغبات الجهات المختلفة المستفيدة من المعلومات المحاسبية.

لذا يمكن القول إن مبادئ المحاسبة هي :

١ – مبدأ قابلية المقارنة :

يعد مبدأ قابلية المقارنة من أهم المؤشرات التي يعتمد عليها التحليل المالي

والرقابة المالية بغية تقويم أداء الوحدات الاقتصادية بمقارنة نتائج شركتين أو أكثر مع بعضها البعض، وهو ما يدعى بالمقارنة في حالة السكون، أو مقارنة بيانات الشركة نفسها على فترات زمنية مختلفة وهو ما يدعى بالمقارنة في حالة الحركة، وكذلك فإنه من المفيد مقارنة بعض المؤشرات المالية للمؤسسة وبيان علاقاتها مع بعضها البعض واستخراج بعض النسب ذات الدلالة المعينة كمقارنة نسبة رأس المال العامل إلى رأس المال المستثمر، أو الأصول المتداولة إلى الثابتة وغيرها الكثير من المؤشرات التي يمكن بوساطتها الحكم على كفاية أداء الوحدة الاقتصادية أو مركزها المالي لها (Keller and zeff. P. 132).

ولعل من أهم المؤشرات التي يمكن مقارنتها للحكم على كفاية أداء الوحدات الاقتصادية سواء أكان في حالة السكون أم الحركة هو الربح والقيمة المضافة ومعدل العائد والإنتاجية، وكذلك مدى قدرة المؤسسة على تنفيذ الخطة الموضوعة لها (Spacek, L,P.138).

ولإمكان إجراء المقارنة فإنه لابد من توافر شروط معينة حتى تكون نتائج المقارنة سليمة وذات مدلول، مثل توحيد عناوين البيانات ذات المدلول أو المحتوى الواحد وتبويب البيانات على أسس موحدة وكذلك توحيد تفصيل البيانات وأسس التقويم ووحدة درجة القياس وأسس تقدير التدفق.

ولقد حظي موضوع المقارنة باهتمام بالغ في السنوات الأخيرة سواء أكان من قبل المنظرين المحاسبين أم إدارات المشاريع أم المستثمرين، كل حسب الهدف الذي ينشده، وقد اتضح ذلك من خلال مقالات مختلفة في المحاسبة والأدب المالي الذي عالج موضوع المقارنة، ويبدو أن المشكلات المتعلقة بموضوع المقارنة لم تحدد بشكل دقيق بعد، وليس هناك تعريف أو مفهوم عام لهذا الاصطلاح، ويتم اشتقاقه

من فرض الموضوعية للقياس، بحيث يشكل مبدأ المقارنة، صفة ملازمة للقياس يستحيل بدونها أن يكون للقياس أي معنى.

أن أي شيئين يمكن مقارنتهما سواء أكانا متشابهين أم مختلفين حتى ولو اختلفت كمية المعلومات المتوافرة عن كل منهما، وبناء عليه فإن البيانات المالية لشركتين يمكن مقارنتهما، حتى ولو اختلفت درجة الشرح والتفصيلات والملاحظات التفسيرية لكل منهما، ولكن لابد -حتى تكون المقارنة سليمة وذات مغزى- من توافر شروط مغينة وأسس محددة.

إن الفكرة المجردة عن المركز الاقتصادي لكل شركة ولكل منشأة، هي فكرة ذاتية وغير موضوعية وغالباً ما تكون مضللة، إذا تم تحديد المركز الاقتصادي النسبي لشركتين أو أكثر بمقارنة الأحداث الاقتصادية لشركة ما مع هذه الأحداث لشركة أخرى دون الوضع في الحسبان الشروط والظروف الموضوعية التي يجب توافرها لإمكان إجراء المقارنة (Chambers. R. L. P.567).

ولكي تكون المقارنة بين الوقائع (الأحداث) الاقتصادية ذات معنى في تحديد المركز الاقتصادي النسبي للوحدات الاقتصادية، فإن الأحداث الاقتصادية يجب أن تعكس على أساس متكافئ بين الشركات موضوع المقارنة بالاستناد إلى معايير محددة للقياس.

إن المؤشرات المالية قد ترد بشكل منفصل، بحيث إن كل رقم يمثل حادثة اقتصادية محددة، أو قد ترد بشكل تجميع للحسابات وثيقة الصلة ببعضها البعض مثل المبيعات الإجمالية والخصم الممنوح، المرتجعات، الفوائد والمسموحات والضرائب على المبيعات. بحيث يصرح عنها مجتمعة كحادثة اقتصادية واحدة (Fox, J. L. P. 47).

وكما أشير قبل فإن جوهر مفهوم المقارنة هو الانعكاس المتكافئ للأحداث

الاقتصادية، بحيث يتم إيراد الأحداث المتشابهة والمتضاربة بالدرجة نفسها من الإفصاح بين المنشآت المختلفة.

شروط مبدأ المقارنة:

إن الانعكاس المتكافئ، وبالتالي المقارنة بين البيانات المالية المعبرة عن الحوادث الاقتصادية يتحقق من خلال عرض متكافئ للأحداث عن طريق:

١-عرض البيانات المتكافئ ويحوي المتغيرات التالية:

آ- عنوان البيانات أي التعاريف والمصطلحات:

ب-تبويب البيانات.

جـ-درجة تفصيل البيانات.

٢-القياس المتكافئ ويشمل المتغيرات التالية:

آ-أسس التقويم.

ب-وحدة القياس.

جـ-التدفقات الاقتصادية.

١-العرض المتكافئ :

إن العرض المتكافئ للأحداث الاقتصادية يتضمن توحيد عناوين البيانات وتوحيد تبويب البيانات ودرجة تفصيل البيانات، وأن توحيد التبويب هو مفتاح العرض المتكافئ للأحداث الاقتصادية، بين شركتين أو أكثر في مجال المحاسبة (Simmons, J.,PP.680-692).

وفيما يلي توضيح لكل متغيرات العرض المتكافئ:

١-توحيد عناوين البيانات أو التعاريف والمصطلحات:

وتتمثل التعاريف والمصطلحات في العناوين المختلفة المعطاة للقوائم المالية والاقتصادية المختلفة بغية تحديد الأحداث الاقتصادية المعبر عنها، سواء أكانت

أحداثاً منعزلة أم مجموعات من الأحداث المتصلة، إن التعاريف والمصطلحات أو عناوين البيانات المالية تمثل أداة تمييز تدل مستخدم البيانات على موضع التشابه والاختلاف في الأحداث الاقتصادية المصرح عنها من قبل منشأتين أو أكثر، وأن العناوين الموحدة تدعو المستخدمين لإجراء المقارنات على أساسها، مع افتراض أنها تمثل الأحداث نفسها خلال الأعوام المتوالية.

أما القوائم ذات العناوين المتناقضة التي تتمثل في استعمال المصطلح نفسه في معان مختلفة خلال السنوات المتتالية، بحيث يشمل مجموعة أقل أو أكثر من الأحداث الاقتصادية تضعف من إمكان المقارنة.

وإن وجود عناوين مختلفة للأحداث الاقتصادية يجب أن تكون دليلاً لمستخدم البيانات، على أن أحداثاً اقتصادية مختلفة قد ضمنت تحت هذه العناوين، وبناء على ذلك فإن مستخدم البيانات إذا أراد إجراء مقارنة بين الأحداث الاقتصادية المختلفة، فإن عليه أن يتمعن طويلاً في مثل هذه المقارنة في ضوء كثير من الاعتبارات أكثر من حالة مقارنة الأحداث الاقتصادية المتشابهة، يستخلص من هذا استعمال العنوان أو المصطلح نفسيهما من قبل منشأتين أو أكثر يدل من حيث المبدأ على أن أحداثاً اقتصادية متشابهة تقع تحت هذا العنوان أو المصطلح، وأن وجود عدة عناوين أو مصطلحات دليل على اختلاف الأحداث الاقتصادية الواردة تحت هذه المصطلحات، وأن الإخلال بهذه القاعدة يؤدي إلى تضليل المستفيدين من البيانات المالية ما لم يفصح بشكل كاف عن الأحداث الاقتصادية المتشابهة أو المتناقضة.

٢-تبويب البيانات:

إن تبويب البيانات يشير إلى تجميع حساب ما مع حساب آخر أو أكثر لأغراض النشر سواء أتم الإفصاح عن البيانات المجمعة بحساب منفرد أم بقائمة من

الحسابات يؤدي إلى مجموع فرعي، وينتج عن ذلك أن ضم عدة أحداث اقتصادية في رقم منفرد يؤدي إلى نشر عدة أحداث، وكأنها حدث اقتصادي واحد.

إن وضع تعريفات واضحة للمصطلحات يؤدي إلى تبويب الحسابات، بحيث يتم تجميع حساب من حسابات أخرى للتقرير عنها في القوائم المالية، وأن تناقض التبويب بين سنة وأخرى يجعل المقارنة مضللة (القاضي، نظرية الرقابة على الحسابات، ص٩٠).

إن تجميع حساب مع حساب أو حسابات أخرى لنشرها كرقم منفرد يمثل تصنيفاً غير كاف للإفصاح، ويؤدي إلى تضليل المستخدم في حين أن ضم الحسابات إلى بعضها لتنشر كجزء من قائمة حسابات ذات مجموع فرعي يمثل تصنيفاً يمكن أن يكون محل تمحيص من قبل مستخدم البيانات المالية، وأن وجود تباين في التصنيف غير مفصح عنه بين منشأتين أو أكثر يخلق بشكل واضح المشكلة الأكثر جدية لمستخدم البيانات المالية، وباختصار فإن انعكاساً متكافئاً للأحداث الاقتصادية بين المنشآت لا يمكن التوصل إليه، حيث توجد التناقضات في التبويب في نشر واقعة اقتصادية واحدة، وأن كلاً من القيمة المنشورة أو المعنى الضمني للواقعة الاقتصادية يتأثران نوعياً.

وأن التوحيد في تبويب بيانات حساب أو عدة حسابات، بحيث يؤدي إلى الإفصاح عن هذه الحسابات لواقعة اقتصادية واحدة يكون ضرورياً للتوصل إلى مقارنة سليمة، ومن الواضح أن التبويب يجب أن يكون ثابتاً بين سنة وأخرى للمنشأة نفسها، أو بين المنشآت المختلفة حتى يمكن التوصل إلى مقارنة سليمة وغير مضللة.

٣-مستوى تفصيل البيانات :

يشير مستوى التفصيل إلى مدى التقرير المفصل عن الحسابات كأحداث

اقتصادية لها ميزات معينة، بالإضافة إلى المعلومات البيانية سواء أكانت نقدية أم كمية أم نوعية، وأن مقارنة ذات مغزى بين عامين متتاليين تحتاج إلى مستوى متجانس من التفصيل في العرض (Simmons. P. 190).

إن مستوى التفصيل يشير إلى المدى الذي تنشر فيه الحسابات بشكل منفصل في البيانات المالية كأحداث اقتصادية منفصلة، ويشير أيضاً إلى نشر معلومات تكميلية أو توضيحية وهذا يتعلق مباشرة بمتغيرات تبويب البيانات، حيث إن أي تجميع للحسابات كرقم منفرد يخفض المدى الذي تنشر فيه هذه الحسابات في البيانات المالية، وحين يتبع التبويب نفسه من قبل منشأتين، بحيث تجمع إحداهما عدة حسابات لتنشر كرقم واحد، في حين أن المنشأة الأخرى تورد هذه الحسابات بشكل منفصل للوصول إلى مجمع فرعي لهذه الحسابات، فإن هذه الحالة تنطوي حتماً على تباين في التفصيل، ولكن لا تنطوي على تباين في التبويب، وعلى سبيل المثال: فإن منشأة ما يمكن أن تنشر أرقاماً للمواد الأولية وأعمالاً تحت التنفيذ وبضاعة تامة الصنع مع مجموع فرعي للحسابات الثلاثة، في حين أن منشأة أخرى يمكن أن تجمع هذه الحسابات الثلاثة معاً، وتنشرها كرقم واحد يعبر عن حدث اقتصادي واحد، دون أن يؤدي ذلك إلى الخلل في التبويب رغم اختلاف مستوى التفصيل.

المظهر الثاني من مستوى التفصيل لا يتعلق بتبويب البيانات، وإنما بنشر المعلومات التكميلية أو التوضيحية كنشر صفات المخزون السلعي (Simmons. P. 684).

وغنيٌ عن البيان أن التباين في مستوى التفصيل يؤثر في درجة المعرفة عن الأحداث الاقتصادية التي يمكن لمستخدم البيانات الحصول عليها من مجموع من البيانات المالية.

مما سبق يتبين أن الاختلاف في مستوى تفصيل المعلومات يؤدي إلى انعكاس غير متكافئ لهذه المعلومات، بحيث لا يمكن إجراء المقارنة بشكل صحيح، وأن التوحيد في مستوى تفصيل البيانات بين منشأتين ضروري لإجراء مقارنة سليمة.

٢-القياس المتكافئ:

إن موضوع القياس يمكن أن يبحث بشكل منفصل عن مشكلة البيانات، وذلك ضمن المقومات التالية:

آ-أساس التقويم ووحدة القياس:

رأينا أنه حتى الآن لا يوجد اتفاق بين المحاسبين حول مفهوم القيمة، وعلى الرغم من أن الغالبية العظمى من المحاسبين لا تزال تميل إلى تطبيق المدخل المهني التاريخي للقيمة فإن أصواتاً كثيرة تعمل بحسب المداخل الأخرى. ولا يمكن في هذه الحالة إجراء المقارنة بين عدة فترات، إلا إذا كان مفهوم القيمة السائد موحداً خلالها كلها، أو جرى احتساب الفروق الناجمة عن التغيير وتعديل الأرقام النهائية للمعلومات المعلن عنها.

ومن أجل انعكاس متكافئ لواقعة اقتصادية معينة بين شركتين، فإن أساس التقويم نفسه يجب أن يستخدم، وإن استخدام مقياس مختلف من قبل شركتين في قياس واقعة اقتصادية محددة سيؤثر في وضع الواقعة المصرح عنها، وبالتالي لن تنتج انعكاساً متكافئاً، ومع أن المقارنة تتطلب التوحيد بين منشأتين في أساس التقويم المستعمل، فإنها لا تعيق استعمال أسس تقويم مختلفة لأحداث اقتصادية مختلفة على أن تطبق بشكل موحد بين المنشآت.

أما بعد الزمن فيترك أثره في أي قياس علمي، ولا يشكل القياس المحاسبي استثناء من ذلك أن تغير مستوى الأسعار وأزمات التضخم نتيجة لعدم أخذ بعد الزمن وتأثيره في القياس المحاسبي يجعل تراكم القيم المتمثلة في وحدات النقود

وتجميعها وتلخيصها، وكأنما حدثت في نهاية السنة المالية ينطوي على خسارة كبيرة في قيمة المعلومات، ويؤثر في صلاحيتها للمقارنة، وأن تجميعات تتعلق بسنة من السنين مع تجميعات تتعلق بسنة أخرى تنطوي على كثير من الخطأ الذي يضعف من إمكان المقارنة، ولابد من إدخال تعديلات على تلك القيم تخفف من التناقضات الناتجة عن مرور الزمن، مما يجعل المقارنة أكثر فائدة.

ب-توحيد تقدير التدفقات الاقتصادية :

من أهم الأمثلة على هذه التدفقات استهلاك الأصول الثابتة، أو طريقة المنصرف من المخزون السلعي، سواء أكانت هذه الطريقة تعبر عن الحركة المادية لهذه التدفقات أم تعبر عن انعكاس ظروف اقتصادية ودون توحيد هذه التدفقات خلال الأعوام المتتالية، فإن المقارنة بين المعلومات الاقتصادية تتعرض للخطأ.

وأن تقدير هذه التدفقات ضروري لأن التدفق الحقيقي غير معروف، وسيكون ممكناً تقدير هذه التدفقات بصورة غير مباشرة بتحديد الأحداث الاقتصادية الواردة في الميزانية في نقطتين من الزمن، وحساب التدفق على أساس مقدار الاختلاف بين هاتين النقطتين، وهذا ما يجري عادة في تقدير بعض الموجودات مثل محاسبة العدد الصغيرة وعلاوات التأمين.

إن تحديد الاستهلاك وتكلفة البضائع المبيعة هي أمثلة أولية عن التدفقات التي تتوفر لها بدائل كثيرة لتقديرها مثل طريقة LiFo, FiFo، وطريقة المتوسطات بخصوص تكلفة البضاعة المبيعة وطريقة قسط الاستهلاك الثابت والمتناقص والمتزايد بالنسبة للمصروفات الخاصة بالأصول طويلة الأجل.

إلا أنه من أجل تقديرات التدفقات الاقتصادية تقديراً متكافئاً بين شركتين، فإنه من الضروري أن تكون إجراءات التقدير المختارة من قبل شركة مناسبة لتدفقاتها الاقتصادية الخاصة، وهذا يبدو صعباً جداً، حيث يقودنا إلى الكلام

عن أهمية التوحيد في المعلومات المالية، حيث إنه يقدم البداية لانعكاس متكـــافئ، وبالنسبة لتقدير تدفق اقتصادي معين.

إن التدفقات الاقتصادية التي يمكن تطبيقها للحدث الاقتصادي نفسه يمكـن أن تختلف بشكل ملحوظ بين منشأتين، مما يترتب عليه أن يكون قياســا متكافئــا وانعكاسا متكافئا لحدث اقتصادي محدد في مثل هذه الحالـــة يتطلـــب إجـــراء تقديرات غير موحدة، بل يكفي أن تكون متناسبة مع الظروف الخاصة للمنشـــآت المعنية.

حالات المقارنة :

أ-المقارنة بين المشروعات : رغم أن أوجه المقارنة المختلفة التي ترتكز على مسـتوى تقدم المشروع خلال الفترات المختلفة أو مستوى تنفيذه لخطتـــه الاقتصاديـــة، أو مقارنة متغيراته المختلفة تلقي الكثير من الضوء على حقيقـــة المركـــز الاقتصـــادي للمشروع فإنها لا تكفي وحدها لسد حاجة مستخدمي المعلومات الـــتي ينشـــرها المشروع إذ إن قراراتهم تقوم أساسا على الاختيار بين البدائل المختلفة، وكي تصبح المعلومات التي تنتجها تلك المشروعات المختلفة صالحة للمقارنة، لابد لها مـــن أن تمثل انعكاسا متكافئا للأحداث الاقتصادية في المشروعات المختلفة (القاضي، رسـالة دكتوراه، ص١٩٢).

ولا شك بأن تبني المعايير الدولية يزيل الكثير من العقبات التي تحـــول دون المقارنة، ويجعل توحيد التدفقات الاقتصادية بين الأنشطة المتجانسة يزيـــد إمكـــان إجراء المقارنات اللازمة بين المشروعات التي تقوم بهذه الأنشطة، ويكتسب توحيـــد القوائم المالية على مستوى المؤسسة العامة أهمية خاصة، من حيـــث تمكينـــه إدارة المؤسسة النوعية من إجراء المقارنات بين النسب المالية للشركات التابعة مع بعضـــها البعض أو مع النسب والمؤشرات العامة للصناعة ككل، وهذا ما يعطي مثل هـــذه

المقارنات مغزى خاصاً كونها تقوم على أسس علمية، وتستند إلى مشروعات متجانسة تخضع لشروط فنية واقتصادية وإدارية متشابهة.

ب-مقارنة متغيرات حياة المشروع مع بعضها بعضاً: يشكل المشروع وحدة عضوية متماسكة من النشاط المتحرك الذي يعبر عنه في مجموعة من المتغيرات المتداخلة مع بعضها البعض، بحيث إن تأثيرها ينعكس على بعضها بالضرورة، فزيادة الأجور يجب أن تقابلها زيادة في تكاليف الإنتاج، وزيادة تكاليف النقل إلى الداخل يجب أن تقابلها زيادة في المشتريات وزيادة تكاليف النقل إلى الخارج يجب أن تقابلها زيادة المبيعات وهكذا.

وعلى العكس من ذلك، فإن هناك علاقات عكسية بين بعض المؤشرات، فزيادة الفوائد المقبوضة تؤدي إلى إنقاص حجم الخسائر، كما أن زيادة الفوائد المدفوعة تنقص من حجم الأرباح.

إن الوحدة الاقتصادية مجموعة من النشاط الاقتصادي الجماعي تهدف إلى خلق المنافع الاقتصادية أو تحويلها أو توزيعها.

وفي ضوء هذه النظرة إلى الوحدة الاقتصادية يمكن الاستفادة من تحليل العلاقة بين متغيرات المشروع المختلفة بشكل متتابع ودراسة علاقة هذه المتغيرات بمتغيرات أخرى بالتدريج، وعلى مستوى كل متغير على حدة، ويقتضي ذلك تحديد النسب أو المؤشرات بين كل متغيرين من خلال بيانات السنين السابقة، وعلى أساس افتراض ثبات الظروف الاقتصادية، او التعبير عن حجم ما طرأ من تغيرات فيها، ولدى ملاحظة أي اختلاف بين القيمة المفترضة والقيمة الواقعية، فإنه يتوجب البحث في أسباب الاختلاف التي قد تعود إلى تغير الظروف الاقتصادية في العام الحالي عنها في الأعوام السابقة وإلى تغير سياسة الإدارة العليا.

جـ-المقارنة على أساس الخطة الموضوعة مقدماً: وثمة وجه آخر من أوجه المقارنة يلقي مزيداً من الضوء على متغيرات حياة المشروع، وهو مقارنة الإنجاز الفعلي مع ما كان مخططاً، ولاشك أن ذلك يقوم على افتراض ملاءمة معايير القياس التي اعتمدت أساساً للخطة واستمرار الظروف الاقتصادية والاجتماعية التي تم وضع هذه المعايير من خلالها.

وهذا يسوقنا إلى الكلام عن تقويم أداء الوحدة الاقتصادية من وجهة نظر تحقيق الأهداف المرسومة لها في الخطط التقديرية المختلفة من عينية ومالية ونقدية، حيث يهدف هذا التقويم إلى مقارنة نتائج عمليات التنفيذ الفعلي مع هذه الخطط والسياسات الموضوعة، وهذا ما يستلزم ضرورة وجود تخطيط ومعدلات معيارية أو تقديرية تقارن مع النتائج الفعلية لنشاط الوحدة الاقتصادية، وتحسب انحرافات التنفيذ عن الخطة وتحلل هذه الانحرافات وأسبابها وتقترح الحلول المناسبة.

د-المقارنة مع مؤشرات الصناعة: حيث تشكل المؤشرات العامة للصناعة دليلاً يمكن عن طريق مقارنتها مع المؤشرات المماثلة المتعلقة بالمشروع بيان مستوى كفاية المشروع بالنسبة للصناعة التي ينتمي إليها، إذ إن مستوى التجانس بين المشروعات يفترض مستوى من التوحيد في الممارسة المحاسبية تشكل أساساً جيداً للمقارنة.

ويمكن للمستفيد الاعتماد على مؤشرات تقويم الأداء المختلفة والمتمثلة في مؤشرات الربح وعائد رأس المال والقيمة المضافة والإنتاجية وغيرها في المقارنة بين الوحدة الاقتصادية والقطاع الصناعي التي تنتمي إليه الوحدة والصناعة تدعو للبحث عن الأسباب الكامنة وراء هذه التباينات، وتحليلها وبيان أسبابها، مما يساعد على اتخاذ القرارات الاقتصادية من قبل المستفيدين المختلفين من هذه البينات.

هـ-المقارنة مع مؤشرات الاقتصاد القومي: تقدم مقارنة مؤشرات المشروع مع المؤشرات العامة للاقتصاد القومي وجهاً آخر من وجوه المقارنة التي تلعب دوراً في

اتخاذ القرارات الاقتصادية من قبل المستثمرين المختلفين حين تعتمد المقارنة كما سبق الإشارة على انعكاس متكافئ للأحداث الاقتصادية.

٢-مبدأ الحيطة والحذر :

يعد هذا المبدأ من أبرز الموضوعات المثيرة للجدل بين المحاسبين، ويعود سبب ذلك ليس فقط إلى انقسامهم بين مؤيدين ومعارضين للتكلفة التاريخية كأساس للقياس، وإنما بسبب اختلاف وجهات النظر حول مضمون هذا المبدأ، ومن خلال استعراض الأسباب الكامنة وراء ظهور هذا المبدأ يمكن التوصل إلى تكوين الرأي العلمي حول مضمونه وحول أهميته في المحاسبة.

فقد ظهرت الحاجة إلى مبدأ الحيطة والحذر في المحاسبة على أثر حالات الإفلاس المتكررة لكثير من المشروعات التي عاصرت الأزمة الاقتصادية العالمية في الثلاثينيات من القرن الماضي، مما دفع إدارات المشروعات إلى البحث عن جميع السبل الكفيلة بدرء الإفلاس عن مشروعاتهم، وذلك عن طريق إظهار المركز المالي للمشروع بشكل أفضل مما هو عليه، وذلك بإعادة تقويم الأصول بمبالغ مرتفعة، مما سيؤدي إلى زيادة الربح الدوري. وهذا يعد تضليلاً لقراء القوائم المالية على اختلاف فئاتهم، مما قد يجعلهم يقبلون على شراء أسهم الشركة أو سنداتها، ويجعل البنوك تقبل على تسليف المشروع بالاعتماد على تلك القوائم المنشورة، وطبعاً سيقوم هؤلاء برفع الدعوى على المحاسب القانوني يطالبون بمعاقبته باعتباره أقر قوائم مالية مخالفة للوقائع، ويطالبون الإدارة بالتعويض عما أصابهم من ضرر.

لذلك فقد كان رد فعل المحاسب أمام هذا الواقع هو التمسك بمبدأ الحيطة والحذر حرصاً على حماية نفسه من المسؤولية، وذلك عن طريق التأكد من أن القيم هي على الأقل تلك المسجلة في الدفاتر، بل قد يتجه إلى تخفيض القيم، بالاعتماد على ذلك، يمكن القول إن مبدأ الحيطة والحذر يملي على المحاسب أن يختار الطريقة

المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيض القيم وليس زيادتها، وبالتالي تخفيض نتائج العلميات، والأكثر من ذلك، فهو يتطلب تسجيل أقل القيم للأصول والإيرادات وأكثر القيم للالتزامات والنفقات.

وبكلمات أخرى فإن مبدأ الحيطة والحذر يتطلب أن يتحلى المحاسب بعدم التفاؤل لدى اختياره للطرائق المحاسبية وذلك انسجاماً مع الدخل المهني الذي ينطلق من حماية مصلحة المجتمع المالي بصورة عامة.

وقد بلغ اهتمام المحاسبين بهذا المبدأ إلى درجة أنه صار يشكل حجر الزاوية في التطبيق العملي، فعلى الرغم من أن المحاسب يعتمد على التكلفة التاريخية ويدافع عنها ويتخذها أساساً في قياسه المحاسبي، إلا أنه سرعان ما ينتهك التكلفة التاريخية عندما يقوم المخزون السلعي بسعر السوق إذا انخفض عن التكلفة، كما يخفض قيمة الأصول طويلة الأجل، ويحمل الفرق لحساب الأرباح والخسائر.

وكذلك فإن المحاسبين والكتاب التقليديين يدافعون عن أساس تحقق الإيراد بالبيع، إذا كان هذا الإيراد يؤدي إلى تخفيض صافي الربح، فيرفضون الاعتراف بالربح إلا إذا تم البيع، لكنهم يسارعون إلى قبول تحقق الخسارة سواء أتم البيع أم لا.

وفي عرضهم لهذا المبدأ يرى بعض الكتاب التقليديين أن مبدأ الحيطة والحذر هو المبدأ الأساسي في التقويم في المحاسبة. ويمكن تأكيد ذلك من خلال المؤشرات التالية:

- يُظهر تاريخ تطور المحاسبة نزعة طبيعية نحو الحيطة والحذر.
- يتم اللجوء إلى الحيطة والحذر عندما يكون هناك تناقض بينه وبين المبادئ الأخرى.
- يعتمد بعض الكتاب في تبريرهم لبعض إجراءات التقويم المحاسبي على الحيطة والحذر على الرغم من ادعائهم بأنهم ضد الحيطة والحذر.

- يدافع الكثير عن أساس الاستحقاق في المحاسبة، ولكنهم سرعان ما يتنازلون عنه إذا تناقض مع الحيطة والحذر (Sterling, R.: conservatism, P. 520-542).

وعلى الرغم من حماس بعض المحاسبين في الدفاع عن الحيطة والحذر، نجد بعض الكتاب الذين أخذوا ينادون بعدم الأخذ بمبدأ الحيطة والحذر، بسبب أنه متناقض مع نفسه لأن تخفيض قيمة المخزون السلعي في عام من الأعوام انسجاماً مع هذا المبدأ سيؤدي إلى إقلال الأرباح في هذا العام، لكن هذا المخزون السلعي في آخر المدة سيصبح رصيد أول المدة في العام القادم، وسيؤدي هذا التقويم إلى زيادة مقابلة في أرباح العام القادم. ومن الطبيعي أن تشكل الزيادة في الربح تناقضاً مع مبدأ الحيطة والحذر (Paton, W. P. 542).

بالإضافة لذلك فإن هذا المبدأ يتناقض مع دورية القياس المحاسبي لأنه سيؤدي إلى إنقاص أرباح المساهمين في العام الأول لصالح المساهمين في الدورات القادمة الذين قد يتضرر بعضهم من جراء خروج أو دخول مساهمين جدد.

وبالنتيجة يمكن القول إن مبدأ الحيطة والحذر في هذه الحالة سيؤدي إلى حدوث أخطاء في القياس المحاسبي، ويؤدي إلى الإنقاص من قيمة المعلومات المحاسبية، ويجعلها غير صالحة لاتخاذ القرارات لأنها بعيدة عن الواقع الاقتصادي سواء أكانت بالنسبة لتقويم الأصول والخصوم أم بالنسبة لقياس الربح، وهذا ما يدعونا إلى القول بضرورة تحقق الانسجام بين مبدأ الحيطة والحذر والموضوعية في المحاسبة.

وإن الحل الأقرب إلى الموضوعية، يكمن في الواقع في تطوير مضمون هذا المبدأ، إذ لا يكفي تسجيل الخسائر فور الخوف من تحققها، بل إن القياس المحاسبي السليم يجب أن يكون منسجماً مع الموضوعية، بحيث يتماشى مع واقع الحياة

الاقتصادية سواء أدل ذلك على ربح أم على خسارة، وذلك لأن مستخدمي القوائم المالية سيعتمدون عليها في اتخاذ قراراتهم حول المشروع.

وبالتالي فإن تطبيق مبدأ الحيطة والحذر يعني النظرة الموضوعية إلى جميع أنواع الأصول سواء أكانت ثابتة أم متداولة، وإثبات أي تغير في الظروف الاقتصادية إذا كان قابلاً للتحقق، ويعني أيضاً الشك المنهجي في كافة العمليات من قبل المحاسب، بحيث يتأكد من كل عملية ويراجع كل قيد أو سجل أو تسوية ليقدم قياساً محاسبياً يتصف بالدقة والموضوعية.

وقد اقترب المعيار المحاسبي الدولي رقم (١) السياسات المحاسبية والإفصاح عنها، من هذا المفهوم، حيث ورد في هذا المعيار ما يلي:

(غالباً ما تكون نتائج بعض العمليات المحاسبية غير مؤكدة، لذلك يتوجب تبني الحيطة والحذر عند إعداد القوائم المالية، ولكن اتباع الحيطة والحذر لا يبرر تكوين احتياطات سرية).

كما اعترف المعيار الدولي (٣٩) بفرق التقويم، واعتباره زيادة في رأس المال المدفوع أو حقوق الملكية الأخرى حرصاً على العرض الموضوعي لأصول المشروع، لكنه لم يوافق على معالجة مثل هذا العنصر في الدخل، حرصاً على عدم السماح بتوزيعه وإضعاف المركز المالي، أو زيادة العبء الضريبي.

بينما اعتبر المعيار المذكور تخفيض الأصول عنصراً من عناصر قياس الدخل، ولم يؤجله كنفقة رأسمالية، وبالتالي استخدم نموذجين للقياس الأول لزيادة قيمة الأصول والآخر لتخفيض قيمة الأصول الأولى حقوق ملكية والثانية دخل.

ولاشك أن الدافع وراء هذا المدخل هو تأثر المهنة العميق بمبدأ الحيطة والحذر، وإن الأخذ بهذا المبدأ يتطلب من المحاسب ومراجع الحسابات إعلام المجتمع المالي عن مخاطر عدم استمرار المشروع حرصاً على حماية نفسه من المساءلة.

٣–مبدأ قابلية التحقيق:

يتم اشتقاق هذا المبدأ من فرض الموضوعية في المحاسبة. ويقتضي أن تكون البنود الواردة في القوائم المالية قابلة للتحقق بمعنى أن تكون قابلة لأن يتم التحقق منها من قبل المحاسب نفسه أو من قبل شخص آخر.

يقوم القياسي المحاسبي التقليدي على أساس التكلفة التاريخية، ويعد أصحاب هذا القياس أن البنود الواردة في القوائم المالية هي قابلة للتحقق، وذلك بالرجوع إلى مستندات الشراء الأصلية بالنسبة للأصول الثابتة والمتداولة.

وطبعاً يمكن للمحاسب أو غيره، التأكد من صحة المبالغ الواردة في القوائم المالية المختلفة بالرجوع إلى المستندات المتعلقة بها في أية مرحلة. لذلك يؤكد أصحاب القياس التقليدي على ضرورة توافر المستندات الموضوعية في المحاسبة والابتعاد عن عامل التقدير الشخصي.

ولكن السؤال الذي يطرح نفسه هنا هو: إذا كان الشرط لقابلية التحقق هو توفر الموضوعية (مستند موضوعي)، والابتعاد عن التقدير الشخصي، فهل هذا هو الحال في القياس التقليدي المعتمد على التكلفة التاريخية، أو أن المحاسب بحاجة إلى الاعتماد على التقدير الشخصي في قياسه لبعض الأحداث؟.

في الواقع، يعتمد المحاسب على مستندات الشراء والإيصالات التي تكون عادة من إعداد الغير، أي من خارج المشروع، في تسجيل الأحداث وتعديلها، إلا أنه يعتمد في قياسه لبعض الأحداث على التقدير الشخصي، وكثيراً ما تكون أحداثاً مهمة جداً بالنسبة للمشروع، وتؤثر بشكل كبير في مركزه المالي في أرقام الربح المعلنة، ومثالنا على تلك الأحداث قياسه للاستهلاك ولتكلفة المبيعات والمخزون السلعي.

فالمحاسب يقوم بتحديد قسط الاستهلاك السنوي للأصول الثابتة بعد تقدير العمر الإنتاجي لها، وهذا ما يعتمد على عامل التقدير الشخصي، وبالتالي الابتعاد عن الموضوعية، وكذلك نجد أن المحاسب يعتمد على تقديراته الشخصية من أجل تحديد طريقة الاستهلاك الواجب اتباعها، كطريقة القسط الزائد أو المتناقص أو الثابت أو غيرها.

أما ما يتعلق بقياس تكلفة المبيعات، فإنها تختلف باختلاف طريقة قياس المنصرف المتبعة للمخزون السلعي كالوارد أولاً صادر أولاً، أو طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً، أو طريقة متوسط أسعار الشراء أو غيرها من الطرائق، وكذلك ستختلف قيمة المخزون السلعي المسجلة في قائمة المركز المالي وفقاً لذلك، مما سبق نستنتج أن المحاسب على الرغم من اعتماده على التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي للأحداث الاقتصادية انطلاقاً من أنه يستند في ذلك إلى مستندات موضوعية تتضمن قابلية تحقق بياناته المالية، فإنه يضطر إلى الاعتماد على التقديرات الشخصية البعيدة عن الموضوعية في كثير من الأحيان، وهذا ما يجعل قوائمه المالية غير قابلة للتحقق، هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن الاعتماد على التكلفة التاريخية في القياس سيؤدي إلى قوائم مالية غير قابلة للتحقق في ظل تغير الأسعار، لكن رغم كل ذلك فالمحاسب يعد قوائمه المالية قابلة للتحقق طالما أنه يعتمد على التكلفة التاريخية ويتبع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

ولكن المحاسب قد يعتمد على التكلفة الجارية في إجراء قياسه المحاسبي في هذه الحال، فإن مستندات أسعار السوق الموضوعية هي التي تجعل البيانات المحاسبية قابلة للتحقق من قبل المحاسب أو غيره، محاولاً الإنسجام مع مبدأ قابلية التحقق، ومن الطبيعي ألا نجد مستندات موضوعية لجميع عناصر أصول المشروع بالدرجة نفسها من قابلية التحقق، فإذا كانت البضائع الموجودة بحوزة المشروع من البضائع

المتداولة، بالأسواق الدولية ولها أسعار يومية يمكن الركون إليها كالحديد والنفط والغاز مثلاً، فمن السهل حساب صافي قيمتها البيعية وتقويمها على هذا الأساس، بالنسبة لأصول أخرى وخاصة الأصول الثابتة المستخدمة التي يصعب إيجاد سوق منافسة لها، يتم اللجوء إلى أسعار الاستبدال لأصول جديدة، وأخذ العمر الإنتاجي والاستهلاكي بالاعتبار....الخ.

ولكن الاعتماد على التكلفة الجارية سيؤدي إلى قابلية التحقق في تاريخ إعداد القوائم المالية من خلال مستندات أسعار السوق العائدة لذلك التاريخ فقط.

وعلى الرغم من ذلك، تبقى هناك منفعة لدى مستخدمي القوائم المالية في معرفة المركز المالي للمشروع، والربح الدوري بالاعتماد على قياس موضوعي ينسجم مع واقع الحياة الاقتصادية.

كما أن المحاسب قد يقوم بإعداد تنبؤات عن الأرباح المتوقعة في المستقبل وإعداد الموازنات التخطيطية عن فترات قادمة، هذه البيانات يجب أن تكون أيضاً قابلة للتحقق.

وبالنتيجة يمكن القول إن البيانات المحاسبية يجب أن تضمن قابلية التحقيق سواء أكانت معدة على أساس التكلفة التاريخية أم الجارية أم على أساس تنبؤات معينة فالقياس المحاسبي المعتمد على التكلفة التاريخية، يؤدي إلى بيانات قابلة للتحقق، وذلك لأنها مستندات الشراء أو الصرف.

والقياس المحاسبي المعتمد على التكلفة الجارية يؤدي إلى بيانات قابلة للتحقق طالما توجد هناك قرائن وأدلة مقبولة عن أسعار السوق في تاريخ إعداد القوائم المالية.

أما بشأن الموازنات التخطيطية والتنبؤات عن أرباح مستقبلية، فإنها يجب أن تكون قابلة للتحقق أيضاً، والأساس في ذلك هو الافتراضات التي قامت عليها تلك التنبؤات ومدى موضوعيتها.

وعلى ذلك فإن مبدأ قابلية التحقق هو حجر الزاوية في نظرية المحاسبة، إذ من خلاله يمكن جعل الأرقام المحاسبية قابلة للإثبات، ويمكن الدفاع عن موضوعيتها، وكلما كانت الأدلة والمستندات أكثر قوة ترسخت أركان القياس المحاسبي، مما يسبغ المزيد من القوة والعمق للتكلفة التاريخية التي تجد مبررها في قابلية التحقق.

٤-مبدأ الأهمية النسبية:

ويقصد بهذا المبدأ إعطاء تركيز أكبر للعناصر المهمة من قبل المحاسب أثناء قيامه بأعماله اليومية المعتادة، أو الدورية التي يقوم بها في نهاية الفترة لإعداد القوائم المالية، وأثناء قيام المحاسب بهذه الإجراءات يلجأ إلى استخدام مبدأ الأهمية النسبية، فيستهلك بعض النفقات أو الإيرادات إيرادياً دون عدها رأسمالية، وتدويرها إلى الأعوام القادمة نظراً لعدم أهميتها كشراء آلة ضئيلة القيمة وعدها إيرادية، أو تدوير نفقات التأسيس إلى الأعوام القادمة نظراً لأهميتها وضخامة حجمها النسبي.

وبالإضافة إلى حجم العنصر النسبي قد تلعب طبيعته دوراً مهماً في تحديد مدى أهميته النسبية، فقد يهمل المحاسب الفروق البسيطة، إذا كان يتعامل مع أحداث اقتصادية تمثل تدفقات داخل المشروع كتحليل النفقات على مراكز التكلفة المختلفة أو توزيع المصروفات غير المباشرة. إلا أنه يعدها على غاية من الأهمية إذا كانت تتعلق بعلاقة المشروع مع الموردين أو العملاء، كما أن مراقب الحسابات يركز على الأحداث ذات القيمة الكبيرة من حيث ثقلها الاقتصادي بالنسبة للمشروع، إلا أنه يهتم ببعض الأحداث ذات الطبيعة الخاصة حتى ولو كان

حجمها قليلاً، فإن ظهور حساب الصندوق دائناً ولو بمبلغ بسيط قد لا يزيد على بضع وحدات نقدية لا يشكل حجماً مهماً، إلا أن طبيعة هذه العملية وما قد ينطوي عليها من إمكان حدوث تلاعب أو غش في حساب الصندوق يجعل مراجع الحسابات يعطي هذا الأمر أهمية بالغة، ويضيف بعضهم إلى عنصري الحجم وطبيعة العنصر عنصراً ثالثاً هو مدى تأثير العنصر في قرار مستثمر المعلومات المحاسبية (Grady. P.41).

كما أن بعضهم يركز الاهتمام على التأثير في سلوك مستثمر المعلومات من خلال الظروف المحيطة عبر الزمن (Flowers, W. P. 50).

والواقع أن هذا المبدأ من أكثر الموضوعات إثارة للجدل، إذ إن دراسة أدبيات المهنة تشير إلى تداخل عناصر الأهمية النسبية مع بعضها بعضاً وإضفاء الصبغة الذاتية على تلك العناصر، بحيث تختلف بين محاسب وآخر من الذين كانوا عناصر لاختبار طبيعة الأهمية النسبية في البحوث التي أعدت بهذا الصدد، وكذلك فإن التشريعات الحكومية التي كانت تعني الأهمية النسبية، غير كافية لوضع حدود لهذا المفهوم وهي مليئة بالخلط والتداخل (Warren, R. PP. 31-32).

ونحن نعتقد أنه لابد لتحديد أبعاد مبدأ الأهمية النسبية، وتوضيح مفهومه من الرد على السؤالين التاليين.

١-من هو مستثمر المعلومات؟.

٢-الأهمية بالنسبة لماذا؟.

وسنحاول الرد عليها بالإيجاز المناسب فيمايلي :

١-من هو مستثمر المعلومات ؟.

إن نقطة البداية في تحديد الأهمية النسبية، هي معرفة مستخدم المعلومات أو متخذ القرارات، إذ طالما أن المعلومات تعد أساساً من أجل تلبية حاجات

المستخدم، فإن المهم نسبياً، هي تلك المعلومات التي تؤثر في عملية اتخاذ القرار من قبل المستخدم، وإن عدم الاتفاق على مستخدم مفترض هو الذي يثير البلبلة في الأدب المحاسبي من جهة، ولدى المحاسب الذي يمسك السجلات المحاسبية أو المراقب الذي يراجع الحسابات، فهل هذا المستخدم هو المستثمر، أو الإدارة، أو المصرف؟ أو نقابات العمال، أو الجمهور، وهل هو مستخدم عادي أو حصيف.. الخ، وطالما أن نظرة هؤلاء تختلف بحسب مصالحهم أو فئاتهم من جهة، وبحسب مستوى ثقافتهم ونماذج قراراتهم من جهة أخرى، فإن المحاسب يشعر بالارتباك حيث تطبيق مبدأ الأهمية النسبية.

وإن ميل غالبية المحاسبين إلى ضرورة وضع مفهوم موحد للإفصاح يرضي جميع الأطراف في وقت واحد اقتضى منهم ضرورة توحيد الأهمية النسبية أيضاً، ولما كان افتراضهم هذا يقوم على أساس خاطئ، فمن المستحيل أن يتفقوا على إطار محدد للأهمية النسبية، وقد سبق وأشرنا إلى أن مفهوم الإفصاح يجب أن يختلف بحسب الغرض من إعداد البيانات المحاسبية أي بحسب الفئة المستفيدة من تلك البيانات، أي تقديم تقارير مختلفة إلى فئات مختلفة، وبالتالي فإن المحاسب يقوّم ما يعده مهماً نسبياً على أساس مصلحة فئة معينة دون غيرها، وليس من الغريب أن نجد المحاسب عندئذ يركز على عنصر لدى إعداده تقريراً معيناً، ويهمل هذا العنصر لدى إعداده تقريراً آخر.فإن أهمية دعوى مقامة على المشروع وتحمل المشروع إذا كسبها الطرف الآخر بعدة مئات من آلاف الوحدات النقدية لا تشكل الأهمية نفسها إذا نظرنا إليها من منظار المدخل المهني أو من منظار المدخل الإيجابي، ولعل وجود الحدث في قاعدة البيانات يترك تقدير الأهمية النسبية للمستخدمين أنفسهم في مدخل المعلومات.

وإن المثال على هذا اختلاف أغراض المخطط الاقتصادي عن أغراض المحلل المالي، حيث يرى المحاسب أن مراحل قياس القيمة المضافة مثلاً تعد مهمة جداً، ويجب توافر الدقة فيها لأغراض اقتصادية، لكنه يتغاضى عنها تماماً لدى إعداد قائمة الدخل العادية التي تخدم أغراض التحليل المالي.

٢-الأهمية بالنسبة لماذا؟.

ويكون الهدف هنا هو أن ينسب العنصر إلى الأحداث الاقتصادية التي ينتمي إليها، حيث إن هذه الأحداث هي التي تترجم حياة المشروع ومن خلالها يحقق أهدافه، وعلى أساسها يقوم متخذو القرارات ببناء نماذج قراراتهم، وبالتالي فإن نسبة العنصر إلى مجموعة الأحداث التي ينتمي إليها هي التي تحدد أهميته النسبية.

ولكن المشكلة التي تثار هنا هي أن الأحداث الاقتصادية تخضع لسلسلة طويلة من التلخيص والتجميع، الذي يتمخض أخيراً عن تلخيص تلك الأحداث من خلال عدد من القوائم المالية أهمها قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل، مما يثير مسألة ربط العنصر ببعض مجاميع هاتين القائمتين أو عناصرها الرئيسة.

وقد أجرى (Boastman & Robersons) اختبار ضم (١٠٣) أشخاص من مراقبي الحسابات CPA's والمحللين الماليين حول الأهمية النسبية أجاب فيه ٣٧% منهم بأن الأهمية النسبية تتحدد على أساس صلة العنصر بالدخل الجاري بعد الضريبة، بحيث إذا بلغت تلك النسبة ٤% عد العنصر مهماً، وإذا قلت النسبة عن ذلك عدّ العنصر عادياً (James R.PP.343-344).

وعلى الرغم من الجزافية التي تبدو من خلال تحديد نسبة ٤% بحيث يعد العنصر الذي تبلغ نسبته ٣,٩% عادياً، فإن هذا الاختبار يشير إلى أن الأهمية النسبية ترتبط أساساً برقم الربح الذي يمثل محصلة قائمة الدخل، وليس بعناصر المركز المالي،

وذلك على الرغم من أن عناصر قائمة الدخل تمثل أحداثاً تلاشت وليست حقائق ماثلة للعيان.

وفي الواقع إن هذه النسبة الجزافية تنطوي على خطأ كبير ناتج عن عمليات التجميع والتلخيص، وهو لا يقيم وزناً للمنشآت الخاسرة أو قليلة الأرباح، مع ما يمكن أن تنطوي عليه المنشأة الخاسرة من عمليات مهمة نسبياً أدت إلى خسارتها، وبهذا يحسن اللجوء بقدر الإمكان إلى ربط الحدث بالأحداث المنسجمة من حيث طبيعتها وليس بالربح. كربط مصروفات البيع بالمبيعات ومصروفات الشراء بالمشتريات.

على أن ثمة حقيقة ترتبط بهذا المبدأ وهي أن الظروف المحيطة بالحدث الاقتصادي والرأي الشخصي للمحاسب أو لمراقب الحسابات يلعبان دوراً مهماً في تحديد إطار الأهمية النسبية، وتتجلى في تطبيق الأهمية النسبية عكس المعرفة العلمية والخبرة العملية في الوقت نفسه.

وقد بين إطار المعايير الدولية أنه لكي تمثل المعلومات تمثيلاً صادقاً العمليات المالية والأحداث الأخرى التي من المفترض أنها تمثلها، فمن الضروري أن تكون قد تمت المحاسبة عنها وقدمت طبقاً لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية، وليس شكلها القانوني فحسب.

٥- مبدأ القياس الدوري :

بينّا أهمية موضوعية القياس في المحاسبة التي تعتمد على القياس الذي لا يمكن أن يكون نهائياً وحاسماً، إلا عند تصفية المشروع. لكن طبيعة الحياة الاقتصادية المعاصرة تقتضي قياساً دورياً، أي في نهاية كل دورة محاسبية، فالدوائر المالية تبحث عن الربح السنوي لتفرض الضريبة التي تعد سنوياً كما تعد الموازنة، إذ

تمثل الضريبة المورد الأول الذي يمول موازنة الدولة ويمكّنها من الحصول على المـــال اللازم لدفع أجور موظفي الحكومة بالإضافة إلى نفقاتها الأخرى.

كما أن المساهمين يريدون التعرف على نتائج أعمال المشروع خلال العـــام المنصرم، وكم من التوزيعات التي تؤول إلى جيوبهم... الخ، إذ إن القياس النـــهائي بالرغم من دقته وموضوعيته فلا فائدة تذكر منه إلا توزيع قيمـــة التصفيـــة علـــى أصحاب الحقوق من مالكين ودائنين، أما إذا أريد استخدام القياس المحاسبي لاتخـــاذ قرارات استثمارية تتم من خلال القوائم المالية فهو قياس دوري ينقصه الكثير مـــن الدقة؛ فهو يعتمد على التقديرات الشخصية ضمن مظلة المعايير المهنية المتصـــوص عنها في GAAP وغيرها من المعايير الدولية.

ويقتضي هذا المبدأ اعتماد أساس الاستحقاق الذي يعترف بـــالمصروف أو الإيراد بمجرد تحققه دون الانتظار لقبضه أو دفع قيمته، وهذا يستلزم ربـــط تلـــك النفقات والإيرادات بفترة محاسبية معينة واستخدام المقدمات والمستحقات كحوامل تستبعد تأثير النفقات والإيرادات ذات العلاقة بفترات قادمة، ومن أجـــل قيـــاس النشاط النقدي للمشروع، يجري إعداد قائمة التدفقات النقدية عن طريق تحويـــل قائمة الدخل من أساس الاستحقاق إلى الأساس النقدي.

وبهدف الاستفادة من القياس الدوري لتقـــويم أداء المســـتويات الإداريـــة المختلفة واتخاذ إجراءات تصحيحية تفيد في بناء قرارات استراتيجية جديدة لابد من المقابلة بين المصروفات والإيرادات التي نجمت عنها.

وإذا كان ينظر للمشروع ككتلة واحدة من النشاط الاقتصـــادي، فـــإن تقسيمه إلى عدد من الأنشطة الفرعية وقياس إيرادات كل نشاط أو قيمـــة هـــذا النشاط السوقية ومقابلته مع تكاليف إنجازه يقدم للإدارة فائدة كبيرة، أما إذا كـــان قياس الإيراد على مستوى أنشطة المشروع أكثر صعوبة فإن قياس تكـــاليف كـــل

نشاط من خلال تكاليف الأنشطة يقدم فوائد لا حصرلها في قياس تكلفة كل نشاط بطريقة أكثر دقة وموضوعية، ويقدم هذا القياس مادة هامة للإدارة تمكنها من اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي من شأنها إعادة النظر بنشاطات المشروع وإعادة تشكيل أسعار منتجاته.

كما أن تقويم الأداء يقتضي الفصل بين الأنشطة المستمرة بإيراداتها ونفقاتها وبين الأنشطة غير المستمرة أو الإيرادات والنفقات الرأسمالية أو المكاسب أو الخسائر الاستثنائية كما ورد من قبل.

تمرينات عامة محلولة

التمرين الأول :

فيما يلي حساب الأرباح والخسائر والميزانية الختامية لشــركة العــامر في ٢٠٠٠/١٢/٣١:

حساب الأرباح والخسائر ٢٠٠٠/١٢/٣١

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٥٠٠٠	مصاريف إدارية ومالية	٦٥٠٠٠	مجمل الربح
٥٠٠٠	نفقات بيع وتوزيع		
١٠٠٠	قرطاسية		
٤٠٠٠	اهتلاك آلات		
٥٠٠٠٠	صافي الربح		
٦٥٠٠٠		٦٥٠٠٠	

الميزانية الختامية في ٢٠٠٠/١٢/٣١

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
١٠٠٠٠٠	أراضٍ	١٥٠٠٠٠	رأس المال
٢٠٠٠٠	آلات	٥٠٠٠٠	أرباح العام الحالي
٥٠٠٠٠	مخزون سلعي		
٣٠٠٠٠	صندوق		
٢٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠	

فإذا علمت مايلي :

١- أن معدل الاهتلاك المطبق في الشركة هو ١٠% سنوياً بطريقة القسط الثــابت، وقد تم احتسابه على أساس التكلفة التاريخية.

٢-إن الآلات مشتراة في بداية عام ١٩٩٦.

٣- تبلغ تكلفة استبدال الآلات في هذا العام (٢٠٠٠) مبلغ ٨٠٠٠٠.

المطلوب :

عرض الحلول المقترحة لاحتساب مخصصات الاهتلاك مع مناقشة كل منها، مع العلم أن قيمة الآلات الظاهرة في الميزانية قد طرح منها مجمع الاهتلاك.

الحل والمناقشة :

الاقتراح الأول: وهو الاستمرار في اتباع طريقة التكلفة التاريخية في احتساب قسط الاهتلاك السنوي وهو الاقتراح الذي اتبعته الشركة.

ينسجم هذا الاقتراح مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الاعتماد على التكلفة التاريخية للأصل في احتساب مخصصات الاهتلاك، وذلك نظراً لأن هذه التكلفة هي التي دفعتها الشركة فعلياً أثناء اقتناء الأصل، كما أن هناك مستنداً موضوعياً.

ولمناقشة هذا الاقتراح لابد من عرض الحقائق التالية:

١-مدى الانسجام مع مبدأ قابلية التحقق : إن تسجيل قيمة الآلة بالتكلفة التاريخية في ظل ارتفاع تكلفة الآلة المماثلة في السوق لا يمكن تفسيره والتحقق منه على الرغم من وجود المستند المكتوب الذي يثبت التكلفة التاريخية.

وهذا ما يبعد البيانات المحاسبية عن قابلية التحقق.

٢-مدى الانسجام مع الموضوعية: إن تسجيل قيمة الآلة بالتكلفة التاريخية في ظل ظروف ارتفاع الأسعار يبعد القوائم المالية عن الموضوعية.

فقد ظهرت الآلة في الميزانية بقيمتها التاريخية والبعيدة عن القيمة الاقتصادية لها.

أما في حساب الأرباح والخسائر، فقد ظهر قسط الاهتلاك السنوي بمبلغ ٤٠٠٠، وقد احتسب على أساس التكلفة التاريخية، وهذا ما يبعد قياس هذه النفقة عن الموضوعية وعن الواقع الاقتصادي، الذي يملي على الشركة احتساب تلك النفقة بما ينسجم مع مفهوم تكلفة الفرصة المضاعة.

٣-مدى القدرة على الاستبدال : إن استمرار الشركة في اتباع هذه السياسة في احتساب مخصصات الاهتلاك سيؤدي بالضرورة إلى وصول الشركة إلى حالة تكون فيها عاجزة عن استبدال أصولها الثابتة في نهاية عمرها الإنتاجي، بسبب عدم كفاية مخصصات الاهتلاك المجمعة.

٤- إذا كانت هناك حلول مثل زيادة رأس المال المستثمر عن طريق احتجاز الأرباح والاحتياطيات أو الاقتراض أو زيادة رأسمال الأسهم في حالة الشركات المساهمة، فإن هذه الحلول ليست متوافرة بشكل دائم وفي جميع الحالات، ولكننا نلاحظ أن عدم وجود هذه الحلول سيؤدي بالمشروع إلى الإفلاس، ورغم ذلك تبقى هذه الحلول غير مقبولة موضوعياً.

الاقتراح الثاني : الاستمرار في قياس اهتلاك الآلة بالاعتماد على التكلفة التاريخية، مع تشكيل احتياطي ارتفاع أسعار الأصول الثابتة، وذلك من أجل دعم المركز المالي للشركة عن طريق احتجاز نسبة معينة من الأرباح القابلة للتوزيع، وهذا ما يساعد الشركة على استبدال الآلة في المستقبل.

ولمناقشة هذا الاقتراح نلاحظ مايلي :

١-**بالنسبة للميزانية** : ما زالت الآلة مقيمة في الميزانية بتكلفتها التاريخية، والتي هي أقل من قيمتها الاقتصادية في السوق، وهذا ما يجعل الميزانية غير معبرة عن المركز المالي الفعلي انطلاقاً من حقائق الحياة الاقتصادية، فالقيمة المسجلة في الميزانية

تصبح مضللة، ولا تعبر عن الواقع، وهذا ما يفقدها دورهـــا كمصـــدر موثـــوق للمعلومات من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية بشكل فعال.

٢-بالنسبة لقائمة الدخل : يعد قياس الربح غير سليم وبعيدا عـــن الموضوعيـــة، وذلك لأن مخصص الاهتلاك احتسب على أساس القيمة الأقل وبالتالي فـــالمخصص هو أيضاً أقل، من التكلفة الاقتصادية أو تكلفة الفرصة المضاعة والتي تعد أســـاس القياس الموضوعي للنفقات، ويتم الوصول إليها هنا عن طريق احتســـاب التكلفـــة الاقتصادية الناجمة عن استخدام أصل مماثل مع افتراض أن الشراء قـــد تم في عـــام ٢٠٠٠، وليس عام ١٩٩٦، وهذا ما يملي على الشركة ضرورة احتساب ضعـــف مخصص الاهتلاك أي مبلغ ٨٠٠٠ بدلاً عن ٤٠٠٠.

٣-يعد قرار تشكيل الاحتياطي من القرارات الإدارية والتي هي بحاجة إلى موافقـــة مجلس الإدارة، بالإضافة إلى موافقة ملاك المشروع، وهذا ما يصعب تحقيقه في كثير من الحالات لأن هذا الاحتياطي يقتطع من الأرباح القابلة للتوزيع، وهذه الأربـــاح هي من حق ملاك المشروع، ويعد هذا الخيار صعب المنال في الشركات المساهمة.

ومن جهة أخرى فإن احتجاز جزء من الأرباح على شكل احتياطي عملية مرتبطة أساساً بوجود الربح وبحجم هذا الربح أيضاً، ففي حالة انخفاض الأربـــاح أو حالة الخسارة لا يمكن تطبيق هذا الاقتراح.

الاقتراح الثالث : تشكيل مخصصات للاستبدال عوضاً عن مخصصات الاهتلاك.

يتم وفق هذا الاقتراح تحويل مخصصات الاهتلاك المقتطعة سابقاً والبالغـــة ٢٠٠٠٠ إلى حساب آخر يسمى حساب مخصصات الاستبدال.

ويتم ذلك وفق القيد المحاسبي التالي :

٢٠٠٠٠ من حـ/ جسباب مخصصات الاهتلاك

٢٠٠٠٠ إلى حساب مخصصات الاستبدال

تحويل مخصصات الاهتلاك إلى مخصصات الاستبذال

ويتم احتساب المخصص بنسبة معينة من القيمة الاستبدالية كمايلي :

٨٠٠٠٠ القيمة الاستبدالية ×١٠٪(مع افتراض أن العمر الإنتاجي ١٠ سنوات)

= ٨٠٠٠ القسط السنوي للاستبدال.

ويلاحظ أن القسط السنوي الواجب اقتطاعه في هذا العام هو ٨٠٠٠ بدلا من ٤٠٠٠ وقد قامت الشركة باقتطاع مبلغ ٤٠٠٠ مقابل قسط الاهتلاك لهذا العام، وقد تم تحويله إلى لمخصصات الاستبدال وفق القيد السابق.

ويجب اقتطاع الفرق بين مخصص الاهتلاك، ومخصص الاستبدال لهذا العام البالغ ٤٠٠٠ من الأرباح.

٨٠٠٠ – ٤٠٠٠ = ٤٠٠٠،

ويتم ذلك وفق القيد التالي :

٤٠٠٠ من حساب الأرباح والخسائر

٤٠٠٠ إلى مخصص الاستبدال

احتجاز الفرق بين قسط الاهتلاك وقسط الاستبدال.

ولمناقشة هذا الاقتراح يجب ملاحظة مايلي :

١– الميزانية :

تبقى الآلة بموجب هذا الاقتراح مقومة في الميزانية بتكلفتها التاريخية، وهي في هذه الحالة أقل من قيمتها الحقيقية بالمقارنة مع تكلفة الآلة المماثلة، وهذا ما يبعد الميزانية عن الموضوعية.

٢-قائمة الدخل :

يلاحظ أن مخصص الاستبدال السنوي وفق هذا الاقتراح تم قياسه بالاعتماد على تكلفة الاستبدال أي سعر الأصل المماثل في تاريخ القياس، وهذا ما ينسجم مع تكلفة الفرصة المضاعة، وبالتالي يصبح قياس الربح منسجماً مع الموضوعية.

٣- مدى كفاية مخصصات الاستبدال:

على الرغم من الاعتماد على تكلفة الأصل المماثل في احتساب مخصصات الاستبدال، إلا أن المخصصات المجمعة في نهاية العمر الإنتاجي للأصل لا تكفي للاستبدال، ويتم احتساب المخصصات كمايلي :

٢٤٠٠٠	مخصصات الاستبدال المجمعة لغاية ٢٠٠٠/١٢/٣١
٨٠٠٠	مخصص الاستبدال عن عام ٢٠٠١
٨٠٠٠	مخصص الاستبدال عن عام ٢٠٠٢
٨٠٠٠	مخصص الاستبدال عن عام ٢٠٠٣
٨٠٠٠	مخصص الاستبدال عن عام ٢٠٠٤
٨٠٠٠	مخصص الاستبدال عن عام ٢٠٠٥
٦٤٠٠٠	

من هذا يتضح لنا بأن مجموع مخصصات الاستبدال في نهاية العمر الإنتاجي المقدر للأصل لا تعادل ثمن شراء أصل جديد بمبلغ ٨٠٠٠٠ في عام ٢٠٠٦، مع افتراض تكلفة الأصل المماثل محتسبة في عام ٢٠٠٠ أي افتراض عدم زيادة أسعار الآلات في المستقبل أو على الأقل حتى عام ٢٠٠٦، وهذا افتراض لا يمكن إثباته على الإطلاق.

وإذا تغاضينا عن هذه المشكلة المتمثلة في إمكان ارتفاع قيمة الأصـــل في المستقبل، تبقى المشكلة الأخرى قائمة، وهي تلــك المتمثلــة في عــدم كفايــة المخصصات المجمعة لمواجهة تكلفة الاستبدال.

ويحاول أصحاب هذا الاقتراح حل هذه المشكلة عن طريق توزيع الفــرق بين المخصصات المجمعة وتكلفة الاستبدال على السنوات الباقية من العمر الإنتــاجي المقدر للأصل كمايلي :

القيمة الاستبدالية للأصل	٨٠٠٠٠
مجمع الاهتلاك حتى ١٩٩٩/١٢/٣١	١٦٠٠٠
الرصيد	٦٤٠٠٠

ويتم توزيع هذا الرصيد المتبقي من قيمة الأصل بعد طرح المخصصــات المقتطعــة على العمر الإنتاجي المتبقي للأصل وهو في هذه الحالة ٦ سنوات.

أي إن القسط السنوي للاستبدال هو $\frac{٦٤٠٠٠}{٦} = ١٠٦٦٧$

وبهذا ستصبح مخصصات الاستبدال المجمعة في نهاية العمر الإنتاجي تعادل القيمــة الاستبدالية للأصل.

ويتمكن المشروع وفق هذا الأسلوب من تجميع مخصصات في نهاية العمر الإنتــاجي تعادل تكلفة الاستبدال.

وتنحصر مساوئ هذا الحل في أنه لا ينسجم مع الموضوعية في قياس الربــح الدوري، حيث يتم تحميل عام ٢٠٠٠ وما بعده من السنوات حتى نهايــة العمــر الإنتاجي المقدر بمبالغ إضافية تمثل فروقات السنوات السابقة الناجمة عـــن نقــص المخصصات، لذلك فهو يتناقض مع فرض الدورية في المحاسبة الذي يقضي بتحميــل كل دورة مالية بما يخصها من نفقات وإيرادات .

هذا بالإضافة إلى عدم انسجامه مع الموضوعية في احتساب المخصصات.

وإذا قلنا هذا الحل الأخير على الرغم من مساوئه، فإننا سنواجه مشكلة أخرى عند استبدال الأصل في نهاية عمره الإنتاجي، حيث إن مخصصات الاستبدال المجمعة تزيد على التكلفة التاريخية المسجلة في الدفاتر، فعند إجراء الاستبدال فعلياً، لابد من اتباع إحدى الطريقتين التاليتين في معالجة الأصل القديم:

أ-إقفال حساب الأصل الجديد مع حساب مخصصات الاستبدال أي :

٨٠٠٠٠		من الآلات الجديدة
	٨٠٠٠٠	إلى النقدية
		شراء آلة جديدة
٨٠٠٠٠		من حـــ/ مخصصات الاستبدال
	٨٠٠٠٠	إلى الآلات الجديدة
		معالجة حـــ/ المخصص مع الأصل الجديد

ولكننا إذا اتبعنا هذه الطريقة فإن الأصل الجديد سوف لن يظهر في الميزانية، وهذا ما يتعارض مع الإفصاح، أما الأصل القديم فيبقى ظاهراً في الدفاتر بقيمته التاريخية رغم انتهاء عمره الإنتاجي وإخراجه من الإنتاج واستبداله، وهذا ما يجعل الميزانية مضللة وغير معبرة عن الواقع.

ب- معالجة حساب مخصص الاستبدال مع الأصل القديم وفق القيد التالي:

٨٠٠٠٠		من الآلات الجديدة
	٨٠٠٠٠	إلى النقدية
		شراء آلة جديدة
٨٠٠٠٠		من مخصصات الاستبدال

إلى المذكورين

٤٠٠٠٠ إلى حـــ/ الآلة القديمة

٤٠٠٠٠ إلى حـــ/ الاحتياطي/ أو إلى حـــ/ رأس المال

معالجة حساب المخصص مع الآلة وترحيل الفرق

ويلاحظ وفق هذه الطريقة زيادة حساب مخصص الاستبدال بمبلغ ٤٠٠٠ على التكلفة التاريخية للآلة القديمة، وإن عملية تحويل هذه الزيادة إلى حساب الاحتياطي أو إلى حساب رأس المال لا تنسجم مع الهدف الأساسي من تشكيل المخصص، حيث كان بالإمكان تحويل جزء من الأرباح بشكل مباشر دون توسيط حساب مخصص الاستبدال، هذا بالإضافة إلى أن تحويله إلى حساب الاحتياطي لا يضمن عدم توزيعه على ملاك المشروع من حين لآخر، وبخاصة في حالة الشركات المساهمة.

أما بالنسبة لتحويله إلى حساب رأس المال، فإن ذلك يحتاج إلى إجراءات معينة وموافقات مختلفة، وإن قرار زيادة رأس المال يمكن أن يتم عن طريق احتجاز الأرباح وتحويلها إلى رأس المال دون توسيط حساب مخصص الاستبدال.

الاقتراح الرابع : وهو الذي يقضي باتباع محاسبة تكلفة الاستبدال مع إعادة التقويم.

يتم بموجب هذا الاقتراح إعادة تقويم الأصل بتكلفة الاستبدال في تاريخ إعداد القوائم المالية، مما يساهم في إظهار الأصل بقيمته الاقتصادية في الميزانية.

ويتم احتساب قسط الاهتلاك وفق هذا الاقتراح بناء على القيمة الاستبدالية للأصل، وهذا ما يقرب قياس الاهتلاك من القياس الاقتصادي لهذه النفقة، أي بتكلفة الفرصة المضاعة، وهذا ما ينسجم مع الموضوعية. وكذلك بالنسبة لقياس الربح.

أما بالنسبة لمجمع الاهتلاك، فلابد من تعديله لجعله متناسباً مع مدة استخدام الأصل لغاية تاريخ إعداد القوائم المالية، وهذا ما شأنه أن يضمن كفاية مجمع الاهتلاك لتغطية عملية الاستبدال، ولتطبيق هذا الاقتراح، لابد من تقويم الآلة بتكلفة الاستبدال، وذلك بجعل حساب الآلة مديناً بالفرق بين تكلفة الاستبدال والتكلفة التاريخية، وجعل أحد الحسابات التالي دائناً بالمبلغ نفسه.

أ-حساب الأرباح الرأسمالية

ب-حساب احتياطي ارتفاع أسعار الأصول.

جـ-حساب رأس المال.

وسنقوم فيما يلي بمناقشة كل حالة من الحالات المذكورة:

الحالة الأولى: عد الفرق كأرباح رأسمالية:

ينطلق أصحاب هذا الرأي من أن الزيادة في قيمة الأصل الناتجة عن إعادة التقويم بسبب ارتفاع تكلفة الاستبدال هي بمثابة وفورات في التكلفة، لأن الشركة لو قامت الآن بشراء الأصل لدفعت مبالغ تزيد على التكلفة التاريخية، وبالتالي فإن الفرق بين كلفة الاستبدال والتكلفة التاريخية يجب أن يدخل إلى حساب الأرباح والخسائر الرأسمالية، وهذا يعد مؤشراً على كفاية الإدارة في شراء أصولها في تاريخ سابق، أي قبل ارتفاع الأسعار.

وانسجاماً مع هذا الرأي يتم تسجيل القيد التالي :

٤٠٠٠٠ من حـ/ الآلة

٤٠٠٠٠ إلى حـ/ أرباح وخسائر رأسمالية

إعادة تقويم الآلة بتكلفة الاستبدال

ويتم احتساب قسط الاهتلاك السنوي بناءً على التكلفة الاستبدالية كمايلي:

٨٠٠٠٠ × ١٠% = ٨٠٠٠ قسط الاهتلاك السنوي.

أما بالنسبة لفروقات مخصصات السنوات السابقة، فيتم تغطيتها بموجب هذه الطريقة من أرباح إعادة التقويم وفق القيد التالي :

١٦٠٠٠ من حساب أرباح مخصص الاهتلاك

١٦٠٠٠ إلى حساب مخصص الاهتلاك

تغطية فروقات اهتلاك السنوات السابقة

أما فيما يتعلق باحتساب قسط الاهتلاك لهذا العام ٢٠٠٠، فقد احتسبت الشركة مقدار ٤٠٠٠ قسط اهتلاك على أساس التكلفة التاريخية لذلك يتم تعديل هذا الحساب كمايلي :

٤٠٠٠ من حـ/ قسط الاهتلاك

٤٠٠٠ إلى حـ/ مخصص الاهتلاك

احتساب الفرق في حساب القسط

٤٠٠٠ من حساب الأرباح والخسائر

٤٠٠٠ إلى حساب قسط الاهتلاك

تحميل قسط الاهتلاك على حساب الأرباح والخسائر

وتجدر الإشارة هنا إلى أن الفرق في حساب قسط الاهتلاك لهذا العام يتم تغطيته من حساب الأرباح والخسائر العادية، وليس من حساب الأرباح الرأسمالية، وهذا ما ينسجم مع الموضوعية في احتساب القسط وقياس الربح الدوري.

ولابد عند اتباع هذه الطريقة في المعالجة من الفصل بين الأرباح الناتجة عن عمليات التشغيل العادية، والتي يمكن الاعتماد عليها في تقويم كفاية الإدارة، وبين الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة تقويم الأصول الثابتة.

أما مسألة توزيع مثل هذه الأرباح، فهي خاضعة لقرار الإدارة التي تقرر في ضوء دراستها للهيكل التمويلي للمشروع، وبخاصة سيولته المالية خلال السنوات

التالية لغاية استبدال الأصل، وإن الرأي الذي يجيز بتوزيـــع الأربـــاح الرأسماليـــة، ينسجم مع تعريف رأس المال بأنه المبلغ المدفوع من قبل أصحاب المشروع.

ويمكن عرض كيفية حساب المخصص وأثره في الأرباح والخســـائر مـــن خلال الجدول التالي :

السنة	تكلفة الأصل	أرباح الحيازة	القسط السنوي	مجمع الاهتلاك	خسائر سنوات سابقة
١٩٩٩	٤٠٠٠٠	–	٤٠٠٠	١٦٠٠٠	–
٢٠٠٠	٨٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٨٠٠٠	٤٠٠٠٠	١٦٠٠٠
٢٠٠١	٨٠٠٠٠	–	٨٠٠٠	٤٨٠٠٠	–
٢٠٠٢	٨٠٠٠٠	–	٨٠٠٠	٥٦٠٠٠	–
٢٠٠٣	٨٠٠٠٠	–	٨٠٠٠	٦٤٠٠٠	–
٢٠٠٤	٨٠٠٠٠	–	٨٠٠٠	٧٢٠٠٠	–
٢٠٠٥	٨٠٠٠٠	–	٨٠٠٠	٨٠٠٠٠	–

من خلال هذا الجدول نلاحظ مايلي :

-حقق المشروع أرباحا رأسمالية في عام ٢٠٠٠ بمقدار ٤٠٠٠٠، ولكنـــه حقـــق بالوقت نفسه خسارة رأسمالية تعادل فروقات السنوات السابقة في حساب مخصص الاهتلاك بمبلغ ١٦٠٠٠، ويمكن إظهار ذلك من خلال عرض حســـاب الأربـــاح والخسارة الرأسمالية بالاعتماد على القيود المذكورة آنفا:

حساب الأرباح والخسائر الرأسمالية

١٦٠٠٠	إلى حــ/ مخصص الاهتلاك	٤٠٠٠٠	من حــ/ الآلات
٢٤٠٠٠	رصيد		
٤٠٠٠٠		٤٠٠٠٠	

-يبلغ مجموع المخصصات في نهاية العمر الإنتاجي المقدر ٨٠٠٠٠ وهـي تقابل تكلفة الاستبدال، أي إن مخصصات الاهتلاك هي الكفيلة بموجب هـذه الطريقة بمعالجة مسألة الاستبدال، بالإضافة إلى الانسجام مع الموضوعية في قياس الاهتلاك والربح وفي تقويم الآلة.

ويمكن عرض الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقويم بشكل منفصل عن الأرباح العادية الناتجة عن التشغيل في قائمة الدخل كمايلي :

	٥٠٠٠٠	صافي ربح التشغيل (ربح عادي) كما ورد في حـ/ الأرباح والخسائر للشركة
	٤٠٠٠	-فرق مخصص الاهتلاك عن عام ٢٠٠٠
٤٦٠٠٠		صافي الربح العادي المعدل
	٤٠٠٠٠	أرباح رأسمالية (إعادة تقويم الآلة)
	١٦٠٠٠	-خسائر رأسمالية (فروقات المخصصات)
٢٤٠٠٠		
٧٠٠٠٠		الربح العادي والرأسمالي

وتظهر الآلة في الميزانية الختامية مقومة بتكلفة الاستبدال بمبلـغ ٨٠٠٠٠، ويمكن تصوير الميزانية كمايلي :

الميزانية الختامية كما تظهر في ٢٠٠٠/١٢/٣١

١٠٠٠٠٠		أراضٍ	١٥٠٠٠٠	رأس المال
	٨٠٠٠٠	آلات (بتكلفة الاستبدال)	٧٠٠٠٠	أرباح عادية ورأسمالية
	٤٠٠٠٠	-مخصص الاهتلاك ١٠%		
٤٠٠٠٠				
٥٠٠٠٠		مخزون سلعي		
٣٠٠٠٠		صندوق		
٢٢٠٠٠٠			٢٢٠٠٠٠	

الحالة الثانية: اعتبار الفرق احتياطي ارتفاع أسعار :

يتجه بعض المحاسبين إلى حجز الزيادة في تقويم الأصول الثابتة على شكل احتياطي ارتفاع أسعار، وذلك انسجاماً مع مبدأ الحيطة والحذر ورغبتهم في عدم توزيع الأرباح الرأسمالية، ويرى أصحاب هذا الاتجاه أن حجز الزيادة على شكل احتياطي ارتفاع أسعار الأصول يضمن قدرة الشركة على استبدال أصولها في المستقبل والابتعاد عن خطر توزيع الأرباح.

ويتم تحقيق ذلك من خلال القيود التالية :

٤٠٠٠٠ من حـ/ الآلات
٤٠٠٠٠ إلى حساب احتياطي ارتفاع الأسعار
إعادة تقويم الآلات بتكلفة الاستبدال

١٦٠٠٠ من حـ/ احتياطي ارتفاع الأسعار
١٦٠٠٠ إلى حساب مخصص الاهتلاك
تغطية فروقات اهتلاك السنوات السابقة

٤٠٠٠ من حساب الأرباح والخسائر
٤٠٠٠ إلى حساب مخصص الاهتلاك
احتساب فرق مخصص عام ٢٠٠٠، وتحميله إلى حـ/ الأرباح والخسائر العادية.

ويمكن عرض حساب المخصص والاحتياطي من خلال الجدول التالي:

السنة	تكلفة الأصل	احتياطي ارتفاع الأسعار	القسط السنوي	مجمع الاهتلاك
١٩٩٩	٤٠٠٠٠	-	٤٠٠٠	١٦٠٠٠
٢٠٠٠	٨٠٠٠٠	٢٤٠٠٠	٨٠٠٠	٤٠٠٠٠
٢٠٠١	٨٠٠٠٠	-	٨٠٠٠	٤٨٠٠٠
٢٠٠٢	٨٠٠٠٠	-	٨٠٠٠	٥٦٠٠٠
٢٠٠٣	٨٠٠٠٠	-	٨٠٠٠	٦٤٠٠٠
٢٠٠٤	٨٠٠٠٠	-	٨٠٠٠	٧٢٠٠٠
٢٠٠٥	٨٠٠٠٠	-	٨[illegible]	٨٠٠٠٠

-ويتضح من هذا الجدول أن مجمع الاهتلاك يعادل في نهاية العمر الإنتاجي المقدر للأصل تكلفة الاستبدال أي ٨٠٠٠٠

-ويتضح أيضاً بقاء رصيد حساب احتياطي ارتفاع الأسعار بمقدار ٢٤٠٠٠، وهو لم يستخدم من أجل الغرض الذي شكل من أجله، أي من أجل الاستبدال، وذلك طبعاً بسبب كفاية المخصص.

وهذا ما يدعونا إلى القول إن هذه الطريقة تبتعد عن الموضوعية بالمقارنة مع الحالة الأولى.

الحالة الثالثة: عد فرق إعادة التقويم زيادة في رأس المال:

يتجه أصحاب هذا الرأي إلى أن الزيادة في قيمة الأصول الثابتة يجب أن يقابلها رأسمال يكفي لتمويلها، مما يعيد التوازن إلى الهيكل التمويلي للمشروع.

وطبقاً لذلك يتم تسجيل القيد التالي :

٤٠٠٠٠		من حساب الآلات
	٤٠٠٠٠	إلى حساب رأس المال
		إعادة تقويم الآلات وزيادة رأس المال بالمقدار نفسه

ويلاحظ هنا، أن هذا الرأي ينطوي على مشكلة واضحة، فإذا تم ترحيل الزيادة في قيمة الآلة والبالغة ٤٠٠٠٠ إلى حساب رأس المال، فإن ذلك يعني بقاء مخصصات الاهتلاك غير كافية للاستبدال في المستقبل. وبالتالي فنحن أمام زيادة غير صحيحة لرأس المال لأن الرصيد الحقيقي هو ٢٤٠٠٠ وليس ٤٠٠٠٠.

وإذا تم حل هذا الإشكال عن طريق معالجة الفروقات في حساب المخصص والبالغة ١٦٠٠٠ مع الأرباح والخسائر في المستقبل، فإن هذا يبعدنا عن الموضوعية في احتساب المخصص في السنوات القادمة، ونكون قد بالغنا في تطبيق مبدأ الحيطة والحذر.

ومن الملاحظ أن أصحاب هذا الرأي ينطلقون في تعريفهم لرأس المال من المفهوم الحقيقي له وليس النقدي، وفي الواقع، فإن مخصصات الاهتلاك تشكل من أجل تمويل استبدال الأصول الثابتة، وليس من الضروري التمسك بقاعدة التمويل عن طريق رأس المال التي تصح عند تأسيس المشروع.

ويمكن عرض أثر هذا الاقتراح في حسابي المخصص ورأي المال كمايلي:

السنة	تكلفة الأصل	رأس المال	القسط السنوي	مجمع الاهتلاك
١٩٩٩	٤٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٤٠٠٠	١٦٠٠٠
٢٠٠٠	٨٠٠٠٠	١٩٠٠٠٠	٨٠٠٠	٢٤٠٠٠
٢٠٠١	٨٠٠٠٠	١٩٠٠٠٠	٨٠٠٠	٣٢٠٠٠
٢٠٠٢	٨٠٠٠٠	١٩٠٠٠٠	٨٠٠٠	٤٠٠٠٠
٢٠٠٣	٨٠٠٠٠	١٩٠٠٠٠	٨٠٠٠	٤٨٠٠٠
٢٠٠٤	٨٠٠٠٠	١٩٠٠٠٠	٨٠٠٠	٥٦٠٠٠
٢٠٠٥	٨٠٠٠٠	١٩٠٠٠٠	٨٠٠٠	٦٤٠٠٠

ويتضح من هذا الجدول مايلي :

١-عدم كفاية مخصص الاهتلاك المجمع في نهاية العمر الإنتاجي للأصل، من أجل الاستبدال على الرغم من احتساب المخصص على أساس الاستبدال، وبالتالي فإن هذا المخصص لم يحقق الهدف من تشكيله.

٢- كفاية رأس المال لتمويل عملية الاستبدال.

٣- إذا حاولنا معالجة الفروقات في حساب المخصص، وذلك عن طريق تحميل الأعوام المتبقية من العمر الإنتاجي المقدر للأصل بفروق الاهتلاك، نكون قد بالغنا في تطبيق مبدأ الحيطة والحذر، بالإضافة إلى الإزدواجية في تضخيم المخصصات ورأس المال معا، كما يتضح من خلال الجدول التالي:

السنة	تكلفة الأصل	رأس المال	القسط السنوي	مجمع الاهتلاك
١٩٩٩	٤٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٤٠٠٠	١٦٠٠٠
٢٠٠٠	٨٠٠٠٠	١٩٠٠٠٠	١٠٦٦٧	٢٦٦٦٧
٢٠٠١	٨٠٠٠٠	١٩٠٠٠٠	١٠٦٦٧	٣٧٣٣٤
٢٠٠٢	٨٠٠٠٠	١٩٠٠٠٠	١٠٦٦٧	٤٨٠٠٠
٢٠٠٣	٨٠٠٠٠	١٩٠٠٠٠	١٠٦٦٧	٥٨٦٦٨
٢٠٠٤	٨٠٠٠٠	١٩٠٠٠٠	١٠٦٦٧	٦٩٣٣٥
٢٠٠٥	٨٠٠٠٠	١٩٠٠٠٠	١٠٦٦٧	٨٠٠٠٠

ويلاحظ من هذا الجدول أن قسط الاهتلاك السنوي في عام ٢٠٠٠ والأعوام اللاحقة قد بلغ ١٠٦٦٧ في حين أن القسط الواجب احتسابه بما يتفق مع الموضوعية في قياس نفقة الاهتلاك هو ٨٠٠٠٠ × ١٠% = ٨٠٠٠ فقط.

وبالنتيجة يمكن القول إن معالجة الفرق مع حساب رأس المال، يؤدي بنا إلى القول بالإبقاء على التكلفة التاريخية، طالما أن رأس المال كفيل بمعالجة مشكلة الاستبدال.

التمرين الثاني :

فيمايلي الميزانية الختامية لشركة القلمون الصناعية في ٣١/١٢/٢٠٠٠:

(المبالغ بآلاف الوحدات النقدية)

		أصول ثابتة	٦٠٠٠	رأس المال
	٣٠٠٠	أفران		
	١٢٠٠	– مخصص الاهتلاك	٤٠٠	احتياطي ارتفاع أسعار الأصول
١٨٠٠				
	٤٠٠٠	آلات		
	٤٠٠٠	– مخصص الاهتلاك		
		أصول متداولة وجاهزة		

٣٢٠٠	مخزون سلعي	
١٤٠٠	نقدية	
٦٤٠٠		٦٤٠٠

وقد تبين أن الآلات قد مضى عليها عشر سنوات لغاية عام ١٩٩٩، وفي العام الحالي تم تحميل حساب الأرباح والخسائر بقسط الاهتلاك بمبلغ ٤٠٠ أي ما يعادل ١٠% من قيمة الآلات، وقد تم تحويل هذا المبلغ إلى حساب احتياطي في ارتفاع أسعار الأصول، وذلك كي تتمكن الشركة من استبدال أصولها في المستقبل مع العلم أن الشركة قدرت أنها ستستمر في استخدام هذه الآلات في العملية الإنتاجية لخمس سنوات أخرى.

أما الأفران فيقدر عمرها الإنتاجي بعشر سنوات، إلا أن الشركة عمدت إلى تطبيق الاهتلاك المعجل، مفترضة أن العمر الإنتاجي خمس سنوات فقط لكي تتمكن من استبدال الأفران بسرعة أكبر وتدبير الأموال اللازمة للاستبدال في حال ارتفاع أسعار الأفران.

وقد تبين أن تكلفة استبدال الأفران في ٢٠٠٠/١٢/٣١ (٦٠٠٠)، وتكلفة استبدال الآلات ٦٠٠٠ أيضا ضمن الطاقة والنمط التكنولوجي نفسيهما.

المطلوب:

مناقشة مدى انسجام ما ذهبت إليه الإدارة مع الموضوعية في المحاسبة.

الحل والمناقشة :

أولا: الآلات : يظهر مما سبق أن الآلات مستهلكة دفتريا في العام الماضي، وقد عمدت الإدارة إلى تسجيل قيمة الاهتلاك السنوي بالكامل وتحويله إلى حساب الاحتياطي، وقد حرصت الإدارة على تحميل حساب الأرباح والخسائر بتكلفة استخدام الآلات في العملية الإنتاجية.

ويلاحظ أن الشركة قد انسجمت مع مبدأ الحيطة والحذر في تشكيل احتياطي يقابل قيمة ذلك القسط المقتطع من الأرباح.

وينص النظام المحاسبي الموحد المطبق في شركات القطاع الحكومي في بعض الدول العربية على ضرورة احتساب نصف قسط الاهتلاك السنوي، وتحويله إلى حساب الاحتياطي انطلاقا من أن الاستخدام الزائد للأصل يؤدي إلى زيادة نفقات الصيانة، بالإضافة إلى ضعف إنتاجية الأجل في السنوات الزائدة للاستخدام.

وفي الواقع، فإن الأسلوبين لا ينسجمان مع فرض الموضوعية، ويمكن معالجة هذا الموضوع مع افتراض الاستمرار في تطبيق التكلفة التاريخية وتعديل قسط الاهتلاك والمجمع بناء على العمر الإنتاجي الجديد، ثم تطبيق تكلفة الاستبدال.

أ-الاستمرار في اتباع التكلفة التاريخية : يتضح مما سبق أن هناك خطأ في تقدير العمر الإنتاجي عند شراء الآلات وقد ظهر هذا الخطأ من النتائج التي ظهرت الآن إذ إن الآلات ما زالت صالحة للاستخدام الفعلي لست سنوات إضافية، ليصبح العمر الإنتاجي الإجمالي ١٦ سنة.

لذلك لابد من تصحيح حساب قسط الاهتلاك ومجمع الاهتلاك بناء على العمر الإنتاجي الجديد، وذلك كمايلي :

٤٠٠٠ التكلفة التاريخية للآلة
ـــــــــــــــــــــ = ٢٥٠ قسط الاهتلاك الواجب اقتطاعه سنويا
١٦ العمر الإنتاجي الجديد

على الشركة إذا تعديل حساب مجمع الاهتلاك وفق القسط الجديد، وهو ٢٥٠ بدلا من ٤٠٠.

وبذلك يصبح مجمع الاهتلاك خلال السنوات العشر الاولى ٢٥٠٠ بدلا من ٤٠٠٠، أما الباقي فهو يمثل أرباحا رأسمالية تعود إلى السنوات السابقة بمبلغ ١٥٠٠ ويتم ذلك وفق القيد التالي:

١٥٠٠ من حساب مجمع اهتلاك الآلات

١٥٠٠ إلى حساب أرباح وخسائر رأسمالية

تعديل حساب مجمع الاهتلاك وفق العمر الإنتاجي الجديد

أما في عام ٢٠٠٠ فقد احتسبت الشركة مبلغ ٤٠٠ قسط اهتلاك، وحملته إلى حساب الأرباح والخسائر، ولكنها حولته إلى حساب احتياطي ارتفاع أسعار الأصول.

ووفق العمر الإنتاجي الجديد لابد من تعديل هذه الحسابات بحيث يتم اقتطاع قسط عادي، وهو ٢٥٠ يحمل إلى حساب الأرباح والخسائر بدلا عن ٤٠٠، ويعاد الفرق وهو ١٥٠ إلى الأرباح العادية، وفق البند التالي:

٤٠٠ من حساب احتياطي ارتفاع أسعار الأصول

إلى المذكورين

٢٥٠ إلى حساب مجمع الاهتلاك

١٥٠ إلى حساب الأرباح والخسائر

ب- تطبيق طريقة تكلفة الاستبدال : إن استمرار الشركة في اتباع التكلفة التاريخية في احتساب قسط الاهتلاك السنوي، قد يؤدي إلى عدم قدرة الشركة على استبدال آلاتها عند انتهاء العمر الإنتاجي للآلات.

والحل المحاسبي المقترح هو تطبيق طريقة تكلفة الاستبدال وذلك بإعادة تقويم الآلات وتصحيح حساب مخصصات الاهتلاك بالاعتماد على القيمة المعدلة كمايلي:

٢٠٠٠ من الآلات

٢٠٠٠ إلى حساب أرباح وخسائر رأسمالية

إعادة تقويم الآلات بتكلفة الاستبدال

ويتم تعديل حساب قسط الاهتلاك السنوي وحساب المخصص كما يلي:

٦٠٠٠ التكلفة الاستبدالية للآلات

ـــــــــــــــــــــــ= ٢٥٠ قسط الاهتلاك السنوي المعدل

١٦ العمر الإنتاجي الجديد

٣٧٥ × ١١ = ٤١٢٥ مجمع الاهتلام لغاية عام ٢٠٠٠

ويتم تعديل حساب المخصص كمايلي :

٤٠٠		من احتياطي ارتفاع أسعار الأصول
		إلى المذكورين
	١٢٥	إلى مخصص الاهتلاك
	٢٧٥	إلى حـــ/ أ.خ

وتعد مخصصات الاهتلاك كفيلة بالاستبدال في ظل هذه الطريقة، وليس هناك من حاجة لتشكيل احتياطي ارتفاع الأسعار.

أما ما يتعلق بتوزيع الأرباح الرأسمالية أو احتجازها، فإن ذلك يعود إلى سياسة الإدارة وظروف المشروع وسيولته المالية.

ثانيا – الأفران :

لجأت الإدارة إلى حل ممكن بحسب وجهة نظرها في إطار التكلفة التاريخية، وهو الاهتلاك المعجل عن طريق مضاعفة قسط الاهتلاك أي تقصير العمر الذي تحتسب الاهتلاك عنه إلى النصف أي من ١٠ سنوات إلى ٥ سنوات، أملا منها في تحقيق إمكان استبدال الأفران وتأمين الأموال اللازمة، لذلك بسرعة أي قبل مضي العمر الإنتاجي المقدر.

ومما لا شك فيه فإن هذا الإجراء يساعد الشركة على تجميع مخصصات الاهتلاك من أجل الاستبدال، ولكن هذا الإجراء لا ينسجم مع الموضوعية، إذ إن

قسط الاهتلاك محتسب على أساس أن قيمته هي ليست التكلفة التاريخية ولا تكلفة الاستبدال.

وقسط الاهتلاك هو مبالغ فيه لأنه أكثر من المبلغ الواجب احتسابه وفق التكلفة التاريخية، وبالتالي فإن قياس الربح أيضا بعيد عن الموضوعية.

وعند انتهاء القيمة الدفترية للأصل، وذلك عندما تساوي المخصصات المقتطعة القيمة الدفترية، فإن الشركة ستقوم عندها بتحويل أجزاء من الأرباح تقابل الاستهلاك إلى احتياطي ارتفاع الأسعار، أو الاستعجال بالاستبدال، إذا اقتضت ظروف التطور التكنولوجي.

وهنا تجدر الإشارة إلى أن إدارة الضرائب قد تقبل بهذه الممارسة في حدود القيمة الدفترية، أي كفاية المخصصات المحسوبة على أساس الاهتلاك المعجل، لتغطية التكلفة التاريخية، لكنها ترفض احتساب المخصصات بعد ذلك، وتخضع التحويلات إلى الاحتياطيات إلى الضريبية.

وبالتالي فإن هذا الأسلوب لا يقدم حلا شاملا وحاسما لمسألة الاستبدال، أما اتباع تكلفة الاستبدال، فإنه يؤمن المخصصات نفسها اللازمة للاستبدال، وينسجم مع الموضوعية في قياس الاستهلاك بما يعادل تكلفة استخدام الأصل في المشروع بما ينعكس على قياس الربح، وكذلك فإن الأفران تظهر في الميزانية بقيمتها الحقيقية، وهذا يقتضي إعادة تقويم الأفران ويتم ذلك وفق القيد التالي:

٣٠٠٠ من حساب الأفران

٣٠٠٠ إلى حساب أرباح الحيازة

أما حساب مخصص الاهتلاك فيبقى صحيحا لأن الاستهلاك على أساس تكلفة الاستبدال يعادل الاستهلاك المعجل في هذا المثال.

ويمكن عرض الميزانية الختامية باستخدام طريقة التكلفة التاريخية بعد التعديلات الواردة سابقا كما يلي:

الميزانية

أفران	٣٠٠٠		رأس المال		٦٠٠٠
-اهتلاك	٦٠٠		فروق الأرباح	٢٦٠٠	
		٢٤٠٠			
آلات	٤٠٠٠		الاحتياطي	٤٠٠	
-اهتلاك	٢٠٠٠				٣٠٠٠
		٢٠٠٠			
مخزون		٣٢٠٠			
نقدية		١٤٠٠			
		٩٠٠٠			٩٠٠٠

كما يمكن عرض الميزانية بعد تطبيق طريقة تكلفة الاستبدال

الميزانية الختامية

أفران	٦٠٠٠		رأس المال		٦٠٠٠
-اهتلاك	١٢٠٠		أرباح الحيازة		٥٢٧٥
		٤٨٠٠			
آلات	٦٠٠٠				
-اهتلاك	١٤٢٥				
		١٨٧٥			
مخزون		٣٢٠٠			
نقدية		١٤٠٠			
		١١٢٧٥			١١٢٧٥

تمرينات عامة غير محلولة

التمرين الأول :

فيما يلي الميزانية الختامية لشركة سارة للكونسروة في ٢٠٠١/١٢/٣١ بالمقارنة مع ميزانيتها الختامية في عام ٢٠٠٠:

٢٠٠٠	٢٠٠١	البيان	٢٠٠٠	٢٠٠١	البيان
١٢٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠	عقارات	٥٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠	رأس المال
١٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠	سيارات	٥٠٠٠٠٠	٥٨٠٠٠٠	احتياطيات
٤٠٠٠٠٠٠	٤٠٥٠٠٠٠	الآلات	٢٤٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠	اهتلاك عقارات
٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	حملات إعلانية	٧٠٠٠٠٠	٨٥٠٠٠٠	اهتلاك سيارات
-	٣٠٠٠٠٠	نفقات بحث وتطوير	١٦٠٠٠٠٠	٢٠٠٥٠٠٠	اهتلاك آلات
١٠٠٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠	زبائن	٣٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	اهتلاك حملات إعلانية
١٨٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠	مصرف	-	١٠٠٠٠٠	اهتلاك نفقات البحث والتطوير
			١١٦٠٠٠٠	١٤٢٥٠٠٠	أرباح الدورة
٩٥٠٠٠٠٠	١٠٥٠٠٠٠٠		٩٥٠٠٠٠٠	١٠٥٠٠٠٠٠	

المطلوب :

١-مناقشة مدى انسجام ما اتبعته الشركة في معالجتها لبند العقارات مع الأصول العلمية وتعريف الاهتلاك، ومع كل من مبدأ المقارنة والإفصاح، وإجراء التعديلات اللازمة إذا علمت أن قيمة الأراضي تبلغ /٢٠٠٠٠٠/ وقد استمرت الشركة باهتلاك المباني بمعدل ٠,٠٤ سنويا. إلا أنها خفضت هذا المعدل إلى النصف في عام ٢٠٠١ نظرا لارتفاع أسعار المباني، وقد عولجت الزيادة في اهتلاك السنوات السابقة مع حساب الأرباح والخسائر لهذا العام مع العلم أن معدل الاهتلاك السائد لدى الشركة المماثلة هو ٠,٠٤.

٢-إجراء التعديلات اللازمة على بند العقارات واهتلاكاتها في ضوء الموضوعية إذا علمت أن السعر السوقي للمباني بلغ/٢٠٠٠٠٠/ وللأراضي /٧٠٠٠٠٠/.

٣-مناقشة بند السيارات ومدى الانسجام مع الأصول العملية في احتساب مخصصات الاهتلاك على ضوء المعلومات التالية:

السيارة	تاريخ الشراء	التكلفة التاريخية	الاهتلاك	ملاحظات
الأولى	١٩٩٦/١/١	٥٠٠٠٠٠	مستهلكة دفتريا عام ٢٠٠٠	لم يحتسب عنها اهتلاك لهذا العام، وستبقى صالحة للاستخدام حتى نهاية ٢٠٠٣
الثانية	١٩٩٧/١/١	٥٠٠٠٠٠	١٠%	تم احتساب ٥٠% فقط من القسط لهذا العام، لأنها كانت معطلة في الأشهر الأولى
الثالثة	٢٠٠١/٧/١	١٠٠٠٠٠٠	العمر الإنتاجي ٨ سنوات	تم احتساب القسط لهذا العام بمبلغ ١٢٥٠٠٠ وتبين أن قيمة النفاية المقدرة ١٠٠٠٠٠

٤-مناقشة بند الآلات المشتراة بالكامل في ١٩٩٦/١/١، وذلك في ضوء الموضوعية ومبدأ السببية في المحاسبة بالاعتماد على المعلومات التالية المستخرجة من دفاتر ٢٠٠١:

نوع الآلة	التكلفة التاريخية	الاهتلاك	تكلفة الاستبدال	ملاحظات
فرزوفرم	١٠٥٠٠٠٠	١٠%	٢٠٠٠٠٠٠	في عام ٢٠٠١ أضيف مبلغ /٥٠٠٠٠/ إلى تكلفة الآلة مقابل تركيب جهاز جديد ولكنه تبين أنه غير عملي، فقررت الشركة إزالته واهتلاك تكلفته على سنتين اعتبارا من هذا العام وقامت بذلك فعلا في هذا العام
آلة الطبخ	٢٠٠٠٠٠٠	٨%	٣٠٠٠٠٠٠	ظهرت في الأسواق آلة متطورة تقنيا بقيمة /١٠٠٠٠٠٠/ تحقيق وفورات كبيرة وذات طاقة إنتاجية تعادل ٣أضعاف الطاقة الحالية
آلة التعبئة	١٠٠٠٠٠٠	٦%	٢٠٠٠٠٠٠	بدأت الشركة في هذا العام بمضاعفة معدل الاهتلاك لتسريع عملية الاستبدال.

٥-مناقشة بند الحملات الإعلانية والبحث والتطوير في ضوء مبدأ السببية وإجراء التعديلات اللازمة، إذا علمت أن الحملات الإعلانية قد أجريت في عام ١٩٩٨، لترويج إحدى السلع التي توقفت الشركة عن إنتاجها ابتداء من عام ٢٠٠١، أما عمليات البحث والتطوير فقد أجريت في بداية هذا العام وتقرر اهتلاكها على ٣ سنوات، وقد تبين لك أن الشركة ستستفيد منها بنسبة (٦٠%) في السنة الأولى ٢٠٠١، والباقي بالتساوي بين السنتين التاليتين وأن ما تكلفته (١٠٠٠٠٠) منها كانت عديمة الجدوى.

٦-إعداد الميزانية الختامية بعد الأخذ بأثر التغيرات الناتجة عن الفقرات السابقة، وبما ينسجم مع الإفصاح.

التمرين الثاني:

فيما يلي ميزانية شركة حوران للتجارة والصناعة في ٣١/١٢/٢٠٠٠:

	١٠٠٠٠٠٠	براءة اختراع	٦٥٠٠٠٠٠	رأس المال
	٥٠٠٠٠٠	-م. أ. ١٠%	٦٧٥٠٠٠	دائنون
٥٠٠٠٠٠				
	٧٥٠٠٠٠	نفقات بحث وتطوير	١٥٠٠٠٠٠	ح/أ. خ
	٧٥٠٠٠	-م. أ. ١٠%		
٦٧٥٠٠٠				
	٥٠٠٠٠٠	شهرة محل		
	٢٥٠٠٠٠	-م. أ. ١٠%		
٢٥٠٠٠٠				
	٢٠٠٠٠٠٠	مبان		
	٢٥٠٠٠٠	-م. أ. ٢,٥%		
١٧٥٠٠٠٠				
	٢٠٠٠٠٠٠	آلات		
	١٠٠٠٠٠٠	- م. أ. ١٠%		
١٠٠٠٠٠٠				

	٣٠٠٠٠٠٠	سيارات	
	١٥٠٠٠٠٠	م.أ. ١٠%	
٦٥٠٠٠٠٠			
٢٠٠٠٠٠٠		مخزون سلعي	
٥٠٠٠٠٠		مدينون	
٢٥٠٠٠٠		أوراق مالية	
٢٥٠٠٠٠		نقدية	
٨٦٧٥٠٠٠			٨٦٧٥٠٠٠

فإذا علمت ما يلي:

١-يرتبط بند شهرة المحل باستثمار براءة الاختراع والتي ستنتهي المزايا التي تجنيها الشركة منها بعد ٣ سنوات على أبعد تقدير.

٢-أجريت عمليات البحث والتطوير في هذا العام، وكانت مجدية وقابلة للتطبيق وسيتم تنفيذها بالفعل وتتألف من:

١٠٠٠٠٠ نفقات أبحاث مخبرية لتطوير منتج جديد.

١٥٠٠٠٠ نفقات مخابر لمراقبة الجودة للمنتجات المشابهة لتلك المطورة، والتي يتم إنتاجها حالياً مع العلم أن هذه المنتجات لم تُبع بعد.

٣٠٠٠٠٠ رواتب خبراء الأبحاث

٢٠٠٠٠٠ خدمات ومواد مستهلكة في البحث والتطوير.

٣-سيتم إعادة المبنى "آ" البالغة تكلفته التاريخية ٥٠٠٠٠٠، وذلك في بداية عام ٢٠٠٤ وهناك المبنى "ب" بالتكلفة نفسها انهار في بداية العام وستقوم الشركة بإعادة بنائه ابتداءً من العام ٢٠٠١، وليس له قيمة نفاية أما باقي المباني فتمثل المبنى "ج".

٤-في بداية هذا العام تم شراء جهاز إلكتروني جديد تم تركيبه على الآلات حملته الشركة على حـ / أ.خ تطبيقاً لمبدأ الأهمية النسبية وتبلغ تكلفته ٢٥٠٠٠٠ وسيتم استبداله مع الآلات.

٥-أفلست شركة النخيل في هذا العام وسيتم تحصيل ١٠% فقط من قيمة الأوراق المالية بموجب حكم محكمة.

المطلوب:

١-مناقشة ما اتبعته الشركة في معالجتها للبنود السابقة وإجراء التعديلات اللازمة، بما ينسجم مع الأصول العملية للمحاسبة وفقاً لمدخل التكلفة التاريخية وفتح الحسابات اللازمة وحـ/أ.خ.

٢-تصوير قائمة المركز المالي المعدلة وفقاً لمدخل التكلفة التاريخية.

التمرين الثالث:

فيما يلي البيانات العائدة لشركة البدر التجارية عن عام ٢٠٠٠:

١٠٠٠٠٠		المخزون السلعي في ١/١/٢٠٠٠ (١٠٠٠ وحدة).
٨٥٠٠٠٠		المشتريات خلال العام وكانت موزعة كما يلي
	٢٢٠٠٠٠	في الربع الأول (٢٠٠٠ وحدة).
	٣٦٠٠٠٠	في الربع الثاني (٣٠٠٠ وحدة).
	٢٧٠٠٠٠	في الربع الثالث (٢١٦٠ وحدة)
٧٨٠٠٠٠		المبيعات خلال العام وقد تمت خلال الربع الثالث (٦٠٠٠وحدة)

المطلوب:

١-ما المقصود بمحاسبة المستوى العام للأسعار؟، وما أهم المزايا والمساوئ الناتجة عن استخدامها؟

٢-إعداد قائمة الدخل وفقاً لمدخل التكلفة التاريخية وتعديلها باستخدام محاسبة المستوى العام للأسعار، إذا علمت أن الشركة تستخدم طريقة الوارد أولاً صادر أولاً في صرف المخزون السلعي، وأن الأرقام القياسية للأسعار كانت كما يلي:

١٢٠ في ١/١ – ١٢٥ في النصف الأول- ١٥٠ في النصف الثاني –١٨٠ في ١٢/٣١.

التمرين الرابع:

فيما يلي الميزانية العمومية لشركة الخابور في ٢٠٠٠/١٢/٣١

٥٠٠٠٠	شهرة محل	١٢٥٠٠٠٠	رأس المال
٤٠٠٠٠	عقارات	١٠٠٠٠٠	احتياطي قانوني
٤٠٠٠٠٠	آلات وتجهيزات	٥٠٠٠٠	احتياطي ارتفاع أسعار الأصول الثابتة
٢٠٠٠٠٠	نفقات أبحاث	٢٠٠٠٠٠	الأرباح والخسائر
٥٠٠٠٠٠	استثمارات في شركة النورس		مخصصات الاستهلاك
٢٠٠٠٠٠	مخزون سلعي	١٠٠٠٠٠	عقارات ٥%
٥٠٠٠٠	أوراق مالية	٢٠٠٠٠٠	آلات وتجهيزات ١٠%
٣٠٠٠٠٠	مدينين		
٢٠٠٠٠٠	أموال جاهزة	٤٠٠٠٠٠	دائنين
٢٣٠٠٠٠٠		٢٣٠٠٠٠٠	

فإذا علمت ما يلي:

١-يتضمن بند العقارات أراضي مسجلة بقيمة ١٠٠٠٠٠، وقد تبين أن قيمتها السوقية تبلغ ٧٠٠٠٠٠، أما المباني فهي مؤلفة من ثلاثة أبنية متساوية للمصنع والإدارة والمستودعات أثبتت الدراسات الهندسية أنه لابد من إعادة بناء الأول منها في عام ٢٠٠٦.

٢-يتضمن بند الآلات والتجهيزات آلة مشتراة عام /١٩٩٧/ بمبلغ ١٠٠٠٠٠.
وقد تبين أن تكلفة استبدال المثل تبلغ ٢٠٠٠٠٠ ، وأن ثمن شراء الآلة، والتي تحقق وفورات اقتصادية كبيرة تبلغ ٦٠٠٠٠٠ في هذا العام.

٣-ساهمت عمليات البحث والتطوير التي أجريت في نهاية العام الماضي في رفع الكفاية الإنتاجية لهذه الشركة، وهذا ما يفسر ظهور بند شهرة المحل ويقدر أن تستفيد الشركة من هذه المزايا لفترة ٥ سنوات، كما تبين أن هناك أبحاثاً عقيمة كان قد أنفق عليها مبلغ ٥٠٠٠٠٠.

٤-لقد أفلست شركة النورس وسيتم تحصيل ٤٠% فقط من الحقوق.

٥-تم تقويم البضاعة تامة الصنع بالتكلفة الإجمالية للإنتاج بمبلغ ٩٦٠٠٠ مع العلم أن نسبة التكاليف الثابتة تبلغ ٢٠% من التكلفة، كما تبين أن سعر السوق يبلغ ١٥٠٠٠٠.

٦-انخفض السعر السوقي للأوراق المالية بمبلغ ١٠ وحدات نقدية فقط.

٧-تم تأسيس الشركة في عام /١٩٩٧/.

المطلوب :

آ-مناقشة مدى انسجام ما ذهبت إليه الشركة في معالجة بند العقارات، مع الموضوعية والإفصاح التام في المحاسبة.

ب-مناقشة سياسة استهلاك الآلات في الشركة، وعرض الاقتراحات المناسبة بما ينسجم مع فرض الموضوعية في المحاسبة مبيناً الآثار المختلفة لكل اقتراح على قائمتي الدخل والمركز المالي.

جـ-مناقشة أثر التغيرات التكنولوجية في تكاليف الاستبدال والآثار الناجمة عن الاستبدال على هذا الأساس.

د-يقدر للشركة أن تستفيد من عمليات البحث والتطوير بنسبة ٣٠% في السنة الأولى، و ٢٥% في السنتين الثانية والثالثة، والباقي بالتساوي بين السنتين الأخيرتين. ناقش سياسة استهلاك نفقات البحث والتطوير، وشهرة المحل من خلال مبدأ السببية في المحاسبة.

هـ-مناقشة أثر إفلاس شركة النورس من خلال فرض الشخصية المعنوية.

و-مناقشة تقويم المخزون السلعي الذي يتضمن أيضاً مواد أولية بسعر السوق الذي يبلغ ١٠٠٠٠٠ والباقي يمثل البضاعة تحت الصنع.

ز-مناقشة تقويم الأوراق المالية من خلال مبدأي الحيطة والحذر والأهمية النسبية.

ح-إعادة عرض الميزانية بما يتفق مع وجهة نظرك وانسجاماً مع الإفصاح التام في المحاسبة.

ط-تسجيل قيود اليومية الضرورية لكل فترة من الفقرات التالية.

التمرين الخامس :

فيما يلي ميزانية الشركة الحديثة للنفط في ٢٠٠٠/١٢/٣١

	١١٠٠	أراض	١٠٠٠٠	رأس المال
	٦٦٠	-استهلاك ١٠%	٢٠٠٠	قروض طويلة الأجل
٤٤٠			٢٥٩٠	أرباح الدورة
	٩٠٠٠	آبار بترول		
	١٣٥٠	-نفاذ ٢,٥%		
٧٦٥٠				
	٥٠٠٠	آلات ومعدات حفر		
	١٠٠٠	-استهلاك ٥%		
٤٠٠٠				
	٢٠٠٠	نفقات مسح وتنظيف		

	١٠٠٠	-استهلاك	
١٠٠٠			
١٠٠٠		مخزون	
٥٠٠		مصروف	
١٤٥٩٠			١٤٥٩٠

وقد أظهرت المعلومات التالية:

١-الأراضي محتكرة لمدى ١٠ أعوام بدءاً من تاريخ تأسيس الشركة في ١٩٩٥/١/١، وينص العقد على أن يعيد صاحب الأرض إلى الشركة مبلغ (١٠٠) عند استلامه الأرض.

٢-قدر المهندسون عام ١٩٩٥ الاحتياطي من النفط (٣٠٠٠) مليون برميل، وبلغ الإنتاج عام ٢٠٠٠ (١٥٠) مليون برميل، وبلغ مجمل الإنتاج حتى نهاية ١٩٩٩ (٥٠٠) مليون برميل.

٣-تبين أن معدات الحفر البالغة قيمتها (٥٠٠) صالحة للاستخدام لـ (٤) سنوات أخرى فقط إلا أن تكلفة استبدالها بلغت (٢٠٠٠).

٤-قامت الشركة بعمليات المسح والتنقيب في هذا العام في حقول جيدة، وتمت البرهنة على وجود احتياطي يقدر بـ (٥٠٠) مليون برميل في كل من الحقلين الأول والثاني، أما الحقلان الآخران فكانا غير مجديين اقتصادياً، وقد بدأت الشركة بالضخ من هذين الحقلين في ٢٠٠٠/٦/١، وبلغ الإنتاج الفعلي (٥٠) مليون برميل.

المطلوب:

١-مناقشة بند الأراضي في ضوء فرض الموضوعية في المحاسبة وتعريف الاستهلاك.

٢-مناقشة الطريقة التي اتبعتها الشركة في احتساب النفاذ في ضوء تعريفك للنفاذ، وبالاعتماد على المعلومات السابقة.

٣-مناقشة مدى انسجام ما تبعته الشركة مع الموضوعية والإفصاح التام في المحاسبة، فيما يتعلق ببند الآلات والمعدات.

٤-بيان الرأي في معالجة الشركة لنفقات المسح والتنقيب، وعرض أثر اتباع كل من طريقة المجهودات الناجحة، وطريقة التكلفة، ومدى انسجام ذلك مع مبدأ السببية في المحاسبة.

٥-إعادة عرض الميزانية بما يتفق مع وجهة نظرك ومع الإفصاح التام في المحاسبة.

التمرين السادس:

فيما يلي الميزانية الختامية لشركة الغاب في ٢٠٠٠/١٢/٣١

١٠٠٠٠٠	مبان	٩٠٠٠٠٠	رأس المال
٥٠٠٠٠٠	آلات	٣٥٠٠٠٠	استهلاك سيارات ١٠%
٧٠٠٠٠٠	سيارات عدد ٢	٣٧٥٠٠٠	استهلاك آلات
٨٠٠٠٠	مواد أولية(٥٠٠٠) وحدة	٤٥٠٠٠٠	أرباح بيع مبان
١٠٠٠٠٠	مصاريف إيرادية مؤجلة	١٠٠٠٠٠	أرباح الدورة
١٩٥٠٠٠	بضاعة تامة الصنع		
٥٠٠٠٠٠	نقدية		
٢١٧٥٠٠٠		٢١٧٥٠٠٠	

وبعد الاطلاع على دفاتر الشركة ظهرت المعلومات التالية:

آ-كان رصيد أول المدة من المواد الأولية ١٠٠٠ وحدة بقيمة إجمالية ١٠٠٠٠ أما المشتريات فكانت بمعدل ١٠٠٠ وحدة شهرياً ويتراوح سعر الوحدة بين

١٢ في الربع الأول

١٤ في الربع الثاني

١٦ في النصف الثاني من السنة

أما صرف المواد إلى الإنتاج فقد بدأ في نهاية الشهر الخامس بمعدل ٢٠٠٠ وحـــدة شهرياً، و اتبعت الشركة طريقة الوارد أولاً صادر أولاً.

ب-اتبعت الشركة طريقة القسط المتزايد في احتساب استهلاك الآلات.

جـــ-هناك سيارة تم شراؤها بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ أنفقـــت عليـــها الشـــركة مبلـــغ ١٠٠٠٠٠ مقابل استبدال لمحركها بآخر أقوى، وقد عدتها الشركة بمثابة مصـــاريف إيرادية مؤجلة، أما السيارة الثانية فقد قدر المهندس أنها سوف لا تعيش لأكثر مـــن ثلاث سنوات، كما بلغت نفقات صيانتها ٥٠٠٠ عدتها الشركة مصاريف إيرادية.

د-باعت الشركة أحد مكاتبها بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ نقداً مع العلم أنهـــا كـــانت قـــد اشترته بمبلغ ٥٠٠٠٠.

هـــ-تم شراء الأصول الثابتة كلها عند تأسيس الشركة عام ١٩٩٦.

المطلوب :

أولاً : مناقشة المخزون السلعي من المواد الأولية وبيان الآثار المختلفـــة في قـــائمتي الدخل والمركز المالي الناتجة عن اتباع كل طريقة من الطرائق التالية:

١-طريقة الوارد أولاً صادر أولاً.

٢-طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً.

٣-تكلفة الاستبدال

مع تحديد تكلفة المنصرف من المواد ورصيد آخر المدة في كل حالة.

ثانياً: مناقشة استهلاك الآلات في الشركة من خلال الموضوعية في المحاسبة، وعرض البديل الذي تراه مناسباً مع العلم أن سعر الآلات المماثلة في تاريخ إعداد القوائـــم الختامية يبلغ ٢٠٠٠٠٠، وأن معدل الاستهلاك السائد لدى شركات مماثلـــة هـــو ١٠%.

ثالثاً : بيان الرأي في معالجة الشركة للنفقات المتعلقة ببند السيارات في ضوء الأسس العلمية للتفرقة بين الأنواع المختلفة للنفقات.

رابعاً: مناقشة بند المباني مع العلم أن الشركة لا تحتسب استهلاكاً للمباني، لأن قيمتها تزداد بمرور الزمن.

خامساً: إعداد بند المباني بما ينسجم مع وجهة نظرك في البنود السابقة، ومع الإفصاح التام في المحاسبة .

التمرين السابع

فيما يلي بعض الأرصدة المستخرجة من ميزانية شركة المجد في ٢٠٠١/١٢/٣١:

١٠٠٠٠٠٠	آلات	١٠٠٠٠٠	نفقات أبحاث
١٠٠٠٠٠	استثمارات	٥٠٠٠٠٠	مجمع اهتلاك آلات (١٠%)سنوياً
٥٠٠٠٠٠	مخزون سلعي		

فإذا علمت :

آ-أن هناك آلات قيمتها التاريخية ٥٠٠٠٠٠ أصبحت متقادمة تقانياً، وغير صالحة للاستخدام، وتتوقع الشركة بيع النفاية بمبلغ ١٠٠٠٠٠ في العام القادم. أما باقي الآلات فيتوقع أن تستخدم حتى نهاية عام ٢٠٠٥ وتبلغ تكلفة استبدالها حالياً ٢٠٠٠٠٠٠.

ب-حققت الشركة التابعة صافي ربح قدره ٢٠٠٠٠ وتبلغ حصة الشركة القابضة ٩٠%.

جـ-انخفضت أسعار المخزون السلعي إلى النصف.

د- تم إجراء الأبحاث في هذا العام، ومازالت مستمرة، وليس هناك من دلائل على نجاحها أو فشلها.

المطلوب:

مناقشة البنود كلها وإجراء التعديلات التي تراها ضرورية وقيود اليومية، وفتح الحسابات اللازمة، وذلك في ضوء فروض المحاسبة ومبادئها.

التمرين الثامن:

فيمايلي البيانات العائدة لإحدى الشركات في ٢٠٠٠/١٢/٣١:

٥٠٠٠٠٠٠	أصول ثابتة	٣٠٠٠٠٠	أرباح عام ٢٠٠٠
٢٠٠٠٠٠٠	أصول متداولة	١٠٠٠٠	مؤونة هبوط أسعار أوراق مالية
١٠٠٠٠٠٠	أموال جاهزة	١٤٨٠٠٠٠	مبيعات
٦٠٠٠٠٠٠	رأس المال	٥١٠٠٠٠	المشتريات
٥٠٠٠٠٠	قرض مستندات	٥٠٠٠٠٠	بضاعة أول المدة (٥٠٠٠ وحدة)
١٤٠٠٠٠	دائنين	١٠٠٠٠٠	مصاريف عامة
١٠٥٠٠٠٠	مجمع الاهتلاك	٣٥٠٠٠٠	استهلاكات عام ٢٠٠٠

وقد تبين لك المعلومات التالية:

آ-يتضمن بند الأصول الثابتة التي اشتريت بالكامل في ١٩٩٨/١/١ ما يلي:

سيارات ٢٠٠٠٠٠٠ ارتفعت قيمتها السوقية إلى ٢٥٠٠٠٠٠، آلات ١٠٠٠٠٠٠ تكلفة استبدالها ٣٠٠٠٠٠٠، يمثل الباقي عقارات، وقد ارتفعت قيمة الأراضي من ١٠٠٠٠٠٠ إلى ٢٠٠٠٠٠٠، ويقدر المهندسون أن من بين المباني بناء قيمته التاريخية ٥٠٠٠٠٠ بحاجة إلى إعادة بناء بعد ٩ سنوات، أما باقي المباني فتبقى كما هي.

ب-يتضمن بند الأصول المتداولة استثمارات شركات تابعة ١٠٠٠٠٠٠ أوراق مالية ٥٠٠٠٠٠ بالتكلفة، وقد انخفض سعر السوق عن سعر التكلفة، وزبائن ٢٢٠٠٠٠. ويمثل الباقي مخزوناً سلعياً.

جـ-كانت المشتريات والمبيعات خلال العام كما يلي، مع العلم أن الشركة تستخدم طريقة الوارد أولاً صادر أولاً.

المشتريات	المبيعات
١٠٠٠ وحدة × ١١٠ في ١/١	٣٠٠٠ وحدة × ١٨٠ بتاريخ ٣/٥
١٠٠٠ وحدة × ١٢٠ في ٣/١	٢٠٠٠ وحدة × ٢٠٠ بتاريخ ١٠/١
٢٠٠ وحدة × ١٤٠ في ٧/١	٢٠٠٠ وحدة × ٢٧٠ بتاريخ ١٢/١

د-تستهلك السيارات والآلات بنسبة ١٠% والمباني ٥% سنوياً.

المطلوب:

١-إعداد قائمة الدخل وقائمة المركز المالي في ١٢/٣١ على أساس التكلفة التاريخية.

٢-مناقشة حالة الشركة وأرباحها في ظل تغيير الأسعار مع بيان اقتراحاتك.

٣-إعداد القوائم المالية الختامية على أساس تكلفة الاستبدال، مع العلم أن تكلفة استبدال المخزون بلغت ٢٨٠ للوحدة في ١٢/٣١.

التمرين التاسع:

كانت ميزانية شركة المطاط في ٢٠٠٠/١٢/٣١ على النحو التالي:

ميزانية شركة المطاط بالوحدات النقدية

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
١٠٠٠	شهرة محل	١٠٠٠٠	رأس المال
١٦٠٠	أراض ومبان	٢٠٠	مخصص استهلاك المباني
٣٠٠٠	أفران	١٨٠٠	مخصص استهلاك الأفران
٤٠٠٠	آلات	٢٤٠٠	مخصص استهلاك الآلات
٣٤٠٠	مخزون سلعي	٦٠٠	أرباح صافية
٢٠٠٠	نقدية		
١٥٠٠٠		١٥٠٠٠	

وقد لوحظ أن الشركة احتسبت سائر أصولها الثابتة والمتداولة بسعر التكلفة، كما استهلكت المباني بمعدل ٣% سنوياً، والأفران بمعدل ١٠%، والآلات بمعدل ١٠% سنوياً.

يتبين من نشرة أسعار الآلات المماثلة للآلات الموجودة في الشركة، ومن الطراز نفسه أن الآلات البديلة تبلغ قيمتها (١٠) ملايين.

أما الأفران فقد أشارت الدراسات الفنية أن هناك طريقة حديثة لبنائها، توفر الإنتاج نحو ٣٠% من ثمن التكلفة وتحسن في مستوى الجودة.

وقد أقرت الإدارة بأن هذه الأفران تعد مستهلكة فنياً، حيث تبلغ قيمة الأفران البديلة ٩ ملايين.

المطلوب:

١-بيان الأسلوب الأمثل لحساب استهلاك الأفران محللاً موقف مجمع المحاسبين الأمريكيين، وموقف مجمع القانونيين في إنجلترا وويلز من طبيعة الاستهلاك وعوامله والمشكلات الناجمة عن اتباع كل طريقة من هذه الطرائق البديلة.

٢-انعكاس كل طريقة على:

آ- صافي الربح.

ب-إمكان استبدال الأصول في المستقبل.

جـ- رصيد الأصل في حالة ارتفاع الأسعار أو انخفاضها.

٣- لم تستهلك الإدارة شهرة المحل، وذلك لتمتعها بحق الاحتكار في السوق وتزايد أرباحها، بين رأيك في طبيعة استهلاك الشهرة، وموقف الإدارة في هذا الصدد، مع العلم أن قيمة الشهرة ما زالت ثابتة منذ ست سنوات.

٤-عرض الميزانية على شكل تقرير مالي بعد إجراء التسويات المناسبة.

مراجع الكتاب

١-المراجع العربية:

-إبراهيم، كمال حسين: منهج التوحيد المحاسبي على نطاق دولي- المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ١٩٨٢.

-أبو الفتوح صالح، سمير: البعد الاجتماعي وأثره على مفهوم الوحدة المحاسبية والقرارات الاستثمارية. مجلة دراسات، منشورات الجامعة الأردنية، العدد الثامن ١٩٨٧.

-بوبر، كارل: عقم المذهب التاريخي، ترجمة عبد الحميد صبرة، منشأة المعارف، الاسكندرية، ١٩٥٩.

-حسنين، عمر السيد: تصميم النظام المحاسبي، دار الجامعات المصرية، ١٩٧٠.

-حسنين، عمر السيد: فصول من تطور الفكر المحاسبي، دار النهضة العربية بيروت، ١٩٨٦.

-حلمي، عبد القادر: مشاكل محاسبة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٤.

-ديوي، جون: المنطق -نظرية البحث، ترجمة زكي نجيب محمود، الطبعة الثالثة، دار المعارف القاهرة.

-ريشنباخ، هانز، نشأة الفلسفة العلمية، ترجمة فؤاد زكريا، دار الكتاب العربي للطباعة والنشر، ١٩٦٧.

-سبع، محمود: أصول التنظيم المحاسبي، دار النهضة القاهرة، ١٩٧٠.

- الشيرازي، عباس، نظرية المحاسبية، ذات السلاسل، الكويت١٩٨٩.

-صالح، سمير أبو الفتوح: البعد الاجتماعي وأثره على الوحدة المحاسبية والقرارات الاستثمارية، مجلة دراسات، منشورات الجامعة الأردنية عمان، المجلد الرابع عشر، العدد الثامن، آب ١٩٨٧.

-الصبان، محمد سمير: دراسات في المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت ١٩٩١.
-صليبا جميل: المنطق، مكتبة الفكر الجامعي، بيروت ١٩٦٧.
-ضيف خيرت: في تطور الفكر المحاسبي، دار الجامعة، بيروت ١٩٨٤.
-ضيف، خيرت/ شحاتة، أحمد بسيوني: (في التطور الفكر المحاسبي)، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٨٥.
-عبد آل آدم، يو حنا: محاسبة الموارد البشرية -مجلة الإدارة العامة، العدد ٢٨ معهد الإدارة العامة -الرياض.
-عبد الحميد محمد محمود، الاتجاهات الحديثة في المراجعة، مكتبة عين شمس ١٩٨٣.
-فلامهولز، إريك: المحاسبة عن الموارد البشرية، ترجمة: محمد عصام الدين زايد دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، ١٩٩٢.
-قاسم، محمود: المنطق الحديث ومناهج البحث، دار المعارف، القاهرة ١٩٦٨.
-القاضي، حسين: دراسة تحليلية لمقومات توحيد الحسابات مع التطبيق على اتحاد الصناعات الكيماوية في سورية، رسالة ماجستير.
-القاضي، حسين: دور النظام المحاسبي الموحد في إعداد التغير في الحسابات القديمة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ١٦،ص ٧٧-١١٥، عام ٢٠٠٠.
-القاضي، حسين/ حمدان، مأمون: المحاسبة الدولية، دار الثقافة عمان ٢٠٠٠.
-القاضي، حسين: محاسبة النفط في ظل العقود السائدة، عدن ١٩٩٢.
-كليب سعد كليب: اقتصاد المعرفة والأمن الاقتصادي العربي، المؤتمر العلمي الرابع عشر لاتحاد الاقتصاديين العرب، دمشق ٢٢-٢٤/١٠/٢٠٠٢.
-المجمع العربي -المعايير المحاسبية الدولية -عمان. ٢٠٠٠ .

-محمد عطية، مطر، وليد ناجي الحيالي، حكمت الداوي: نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات، دار حنين، عمان ١٩٩٦.
-محمد بيومي، الغريب: المحاسبة عن تكلفة رأس المال من زاوية ترشيد تخصيص واستخدام الموارد الاقتصادية، مجلة العلوم الاجتماعية، المجلد ١٤-العدد ١٩٨٦.
-محمد قلعجي، سامي: النظرية العامة للمحاسبة في علاقتها بالعلوم السلوكية، رسالة دكتوراه - جامعة القاهرة آب ١٩٧٣.
-مرعي، عبد الحي، مذكرات في المحاسبة في وحدات القطاع العام في ظل النظام المحاسبي الموحد، دار الجامعات المصرية، ١٩٧١.
-المعايير الدولية للمحاسبة، ومنشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين عام ١٩٩٩.
-النظام المحاسبي الموحد ودليل الحسابات الصادر بالمرسوم التنظيمي رقم ٢٨٧ تاريخ ١٩٧٨/١/٢٥. منشورات وزارة المالية، الجمهورية العربية السورية.
-نمر، حلمي والصحن، عبد الفتاح: المدخل في المحاسبة المالية، دار الجامعات المصرية، الاسكندرية.
-نمر، حلمي محمود: بحوث في نظرية المحاسبة دار النهضة العربية، القاهرة .
-نمر ، حلمي محمود: نظرية المحاسبة المالية، دار النهضة العربية، القاهرة.

٢- المراجع باللغة الأجنبية:

1- Abraham J. Briloff, the effectiveness of Accounting Communication, Fredrick, A. praeger publishersinc, N.Y.1967 .

2-Accounting Principles, published by the institute of chartered Accountants in England & Wales.

3-Accounting Principles. Published by the institute of chartered Accountants in England & Wales No.9.

4-Antony, R: Accounting for the cost of equity, Harvard Business Review, Nov-Dec., 1973.

5-AICPA: Research "Exposure Draft" , planning committee, 1968.

6-A Statement of Basic Accounting theory, AAA.

7-A.C.Littleton, Accounting to 1900.N.Y.American institute publishing Co.Ince 1933.

8-A.C.Littleton,Structure of Accounting theory. Monograph No.5. Menasha. Wisconsic AAA 1953.

9- Amir,E.,and B.LeV-1996 Value relevance of non financial information. The wireless communication industry. Journal of Accounting and Economics 223-30

10-Baker, H.K & Haslem, J.A.: Information needs of individual investors, Journal of Accountancy, Nov.1973.

11-Baker, F.:Some criteria for post statement disclosure, the Journal of Accountancy, Jan. 1961.

12-Barker, S.F.: Induction and Hypothesis, conell university press, 1957.

13-Bavnea A., Ronen J., Sadan S.: The implementation of Accounting objective, An Application to extraordinary Items, The Accounting Review, Jan 1975.

14-Beaidsleg, M.C.: Practical Logic, Englewood cliffs N.J.Prentice Hall Inc., 1961.

15-Beams, Floyd. A.: Indications of Pragmatism & Empiricism in Accounting thought, The Accounting Review April 1969.

16-Beaver, W.H. and Dukes, R.E.: Interpreted TAX allocation Earning Expcctations, and External Accounting, the Accounting Review, April 1972.

17-Bedford, N.M.: Extensions in Accounting Disclosure, Prentice Hall Inc., Englewood Cliffs, N.Y.1973.

18-Belkawi, A.: "Accounting theory", HBJ. 1981.

19-Bell, Ph. W: On current Replacement cost and Business Income, Robert R. Sterling: Asset Valuation and income determination 4431-Nt. Vernon Texas 77006 USA.

20-Benbasat, I. And Dexter, A.s: Value and Events Approaches to Accounting : An Experimental Evaluation: the Accounting Review, oct 1979.

21-Biermann, Harold, Jr.: Financial Accounting theory, the Macmillan Co. Press, 1965.

22-Bimber, J.C. and Nat, R: "Laboratory Experimentation in Accounting Research", in- Accounting and its Behavioral implications, Bruns and coster, McGraw. Hill, inc. USA. 1969.

23-Boastman, J.R. and Robertson, J.C.: Selected materiality Judgements, the accounting Review, April 1974.

24-Bolemore, D. and Ritchie, J.: Investments, Southwestern publishing company 1969.

25-Briloff,A.J.:The effectiveness of Accounting Communication, Fredrick A, Praeger Publishers Inc., N.Y. 1967.

26-Brinberg, J.G. and Doupuch, N.: Aconeptual Approach to the Framework for Disclosure, the Journal of Accountancy, Feb 1963.

27- Brady, B.A. & Capaldi,N.:Science men, methods Goals, W. A. Ben Jamin, Inc.

28- Benjamin C.Ayers, C.Bryan cloyd and John R. Robinson, How informative are value- at- Risk Disclosures? The Accounting Review Volume 77, No. 4 October 2002.

29- Cecil Gillespic: Accounting Systems, Prentice Hall- inc. Englewood Clifs, N. S. 1971 P.7.

30-Christenson, charls: The methodology of Positive Accounting the Accounting Review, Jan. 1983.

31-Chambers, R. J.: Accounting Evaluation and Economic Behavior Scholars Book Co. Texas, U.S.

32-Chambers, R. L.: Measurement and objectivity in accounting, the accounting Review, April, 1956.

33-Chambers, R. L.: The Conditions of research in accounting, the gournal of accountancy, Dec. 1960.

34-Coenenberg, Adolf, G.: Jahresabschluss and Jahresabschlussanalyse Verlay moderne Industrie, 1985.

35-Cohn, M. R.: Studies in philosophy and Science, Henri Hot & Co. 1949.

36-Corless, J. C & Norgard, C. T.: User reactions to CPA reports on forecasts the Journal of Accounting 1974.

37-Carrington A. S. and Betlersby G. B. Accounting an information System New zeuland: white combe and tombs company . 1975.

38-Davidson, Sidney: Accounting and Financial Reporting in the Seventies, the Journal of Accountancy, Des. 1969.

39-Davidson, S., Weil, R. L. "Handbook of modern Accounting" Second ed. MCGRAW -Hil Book Company, USA, 1977.

40-Douglas H. Bolemors and John C. Ritchie. Jr. investments South western Publishing com. 1969-P.30.

41-Denton L. Collins, William R. Pasewark and Jerry R. strawser -characteristics influencing perceptions of Accounting pronouncement Quality -Accounting Morisons Vol. 16 No.2 June 2002.

42-Edey, Harold C.: Introduction to Accounting Hutchinson University Library, London 1963.

43-Edwards and Bell: the theory and measurement of Business income, University of California Press 1961.

44-Elham, M. A.: An inquiry into the nature and element of a system of theory accounting. Thesis of Ph. D. Univ. of Illinois, 1956.

45-Eccles, R. G., R. H. Herz, E. M. Keegan, and D. M. H. Phillips. 2001. The value Reporting Revo lution. New York John wiley and sons, Inc.

46-Finney,H. A.: Principles and conventions, the accounting Review Oct. 1944. As Coted by robbert Sterling. Conservatism,

the Fundamental Principle of Valuation in traditional Accounting, Abascus, December 1967.

47-Fox, J. L.: Useful Comparability in financial reporting, the Journal of Accountancy, Dec. 1964.

48-Frank, Phillipp, Philosophy of Science, Prentice, -Hall inc., Englewood Cliffs, N. J. 1962.

49-Friedman, Milton: capitalis and Freedom, University of chicago Press, 1962.

50-Glautier, M. W. E. and Underdown, B.: Accounting theory and practice, Second ed., pitman, London 1985.

51-Grady, Paul: An inventory of generally accepted accounting Principles for business enterprise. AICPA'SN.Y. 1965.

52-Grady, Paul: Inventory of Generally Accepted accounting Principles in the united stated of America. The Accounting Review. Jan. 1965.

53-Grenside, J. P.: Accountants reposts on profit forecast in the U.K., the Jaurnal of accountancy, May. 1970.

54-Hakansson, Nibi H.: wher we are in Accounting, A Review of statement on Accounting theory Acceptance, the Accounting Review Jul. 1978.

55-Hamdan, Mamoun: Die Rolle Von Rechnungsfuhrung and Statistik bei der Abdeckung Viokwirtschaftlichen Informationsbedarf, Diss. A. KMU-Leipzig 1989.

56-Hemple, carl, G.: Aspects of Scientific Explanation. N.Y. and London.

57-Hendriksen, Eldon S.: Accounting theroy Richard D. Irwin, ins, Homewood, Illinois 1982- PP. 250-252.

58-Hicks, Ernest, L.: Standard for the attest function, the Journal of accountancy, Aug. 1974.

59-Hutten,Fredrik:the origins of Science, George allen & Anwin, Ltd.

60-Hylton, D.: Some Commentson materiality, the Jonrnal of accountancy, Sep. 1961.

61-Ijiri, Yuji, An introduction to corporate Accounting Standards, A Review, The Accounting Review, oct. 1980.

62-International Accounting Standards committee, 41 Kingsweg London.

63-Jocob G.. Brinberg and Nicholas Dopuch, Conceptual Approach to the framework for Disclosure, the journal of Accountancy Feb. 1963.

64-Jensen, M. C.: organzation theory and methodolgy, the Accounting Review April 1983.

65-Jensen, M. C.: Reflections on the State of Accounting Research and thc Regulation of Accounting, Stanford Lecturs in Accounting 1976 (Graduate school of Busines, stanford Univ.) as cited by charies christenson in the Accounting Review, Jan. 1983

66-Joel S. Demski, John C. Fillingham, Yuji Ijiri and shyamsunder- Introduction and Conclading Remarks- Janathan C. Glover and pierre jinghong Liang- Acounting Horizons Vol 16 June. 2002 PP. 157-169.

67-Jeffrey R. Cohen, Laurie W. pant, and David J. shar P. project Earning Manupulation: An Ethics Case Based on Agenceg thcory. Issues in Accounting Education vol 15, No. 1 Feb. 2000.

68-Katsayama, Susumu A.: Recent problems of the financial Accounting System in Japan, the international Journal of Accounting Vo., 12, 1976.

69-Keller and zeff.: W. T. Baxter Recommendations on Accounting theory Fincancial Accounting Vol. 1 mac Grow hill Book company, 1973.

70-Kemeny, John G.: Aphilosopher Looks at scince, D. van Narstad Com. Inc 1959.

71-Kent Baker and John H. Halsem, "Information Needs of Individual Investors" Journal of Accountancy Nov. 1973

72-Kerlinger F. N.: Foundations of Behavioral Research, N. Y. Holt, Rinehart and winston, 1964.

73-Kieso, D. & Weygandt, "Intermediate Accounting" N. Y., John willy & Sons. 1953.

74-Lee, Geoffry, A.: The Francis Willugh by execuyership Accounts, 1972-1682: An Early Double- Entry Sytem in England, the Accounting Review July. 1981.

75-Lev, Baruch: Toward a thory of Equitable and efficient Accounting Policy, thd Accounting Review, Jan. 1988.

76-Linowes, David F. an Approach to socio-Economic Accounying. Conforence Board Record, Nor. 1972.

77-Littleton, A.C.: Accounting to 1900, New York, Americian Inerican Intitute Ppublishing Co. Inc. 1933.

78-Littelton, A.C. Stricture of Accounting theoruy, A.A.A. 1967.

79-Loffelholz, Josef: Geschichte der Buchhaltung, in: Handworterbuch des Rechnugswesens, Poeschel verlay Stuttgart, 1984.

80-Mayer, Joseph: Social Science Principles in the Light of scientific method, 1941.

81-Maxwell, N. Acritique of Poppers views on scientific method Philosophy of science, June 1972.

82-Mcdonald, D. L.: comparative Accounting theory, Reading Mass: Addison Wesley publishing Co. 1972.

83-Milton Fridman, capitalism and freedom, University of chicago Press 1962 P. 123.

84-Miller, Elwood: Inflation Accounting, van Nostrand Reinhold company, 1980.

85-Moore and Stettler: Accounting systems for management control. Richard D. Irwin, inc, Home wood, Illinois, 1963.

86-Moore, Edwaed, Edward G.: "American Pragmatism, Columbia University Press 1961 PP.25-27.

87-Moore and stettler, Accounting Systems for Management control. Richerd D. Irwin, Inc. Homewood, Illinois, 1963.

88- Maurice A-Paloubet. The Historical Development of Aclounting-MortonBacker (ed), Modern accounting Theory. (Englewood difb, N.J) : Prendic -Hall, Ence. 1966.

89-Nagel, Ernest: the Structure of science, Harcourt, Brace & World Inc. 1961.

90-Nelson, O. S. and Woods, R.S. Accounting Systems and processing, South western publishing company 1961.

91-Nprton M. Bedford, Extensions in Accounting Disclosure, prentice Hall, Inc., Englewood cliffs, Newjersey 1973 P.5.

92-Oscar S. Nelson and Richard S. woods . Accounting Systems and data Processing, South western publishing company 1961.

93-Patillo, J. W.: the foundations of Financial Accounting, Baton Rouges, Lousisana, State University Press. 1965.

94-Paton, W. A. and Littleton, A.C.: Antroduction to Coporate Accounting Standards A. A. A. 1940.

95-Peragallo, dward: Development of the Comppund entry in the 15th century Ledger of Jachomo Badoer a venetian merchant. The Accounting Review Jan. 1982.

96-Phiaip. B. Shan and Barry H. Spicer: Mardet Response to Environnental Information Produced outside the firm, the Accounting Review July 1983 PP. 521-524.

97-Prem Parkash and Sham Sunder, the case against separation of Current operation profit and Holding gain, the Accounting Review Jan, 1979.

98-Paul M.Clikeman- The Quality of Earnings in the Information Age. Issuesin Accounting Education Vol. 17, No. 4 November 2002.

99-Rappaport, A: Establishing objctives for published cporate Accounting Reports, the Accounting Review, Oct. 1964.

100- Rennga, W.: The Unknown materiality concept, the Journal of accountancy, 1966.

101-Report of the committee on basic Auditing concepts, AAA, 1972.

102- Revsine, Lawrence: the theory and measurement of Business income, a Review article, the Accounting Review, April, 1981.

103- Revsins, Lawrence: Technological changes and Replacement cost; Abeginning. The Accounting Review, April 1979.

104-Robert Manyard Hutchins Greet books. Vol. William Boston Publishers 1952.

105- Russel, Bertrand: Our Knowledge of the External world, George Allen & Unwin Ltd. 1952.

106- Russel, Bertrand: History of western philosophy, Geoge Allen & Unwin Ltd. 1961.

107- Rajiv D. Banker, Gordon Potter and Dhinu strinivasan- An Empirical Investigation of an Inceutive plan that Includes Nonfinancial Performance measures- The Accounting Review Vol.75, No. 1 January 2000.

108- Richard Brwn. History of Accounting and Accountants. (London: Frank cass and co. LTD 1968.

109-Rajiv D. Banker, Gordon Potter and Dhinu strinvasan- An Emprical investigation of an incentive plan that includes non Financial performance measures- The Accounting Review Vol. 75, No.1 January 2000

110- Samervill, John: The way of Science, Henry Schuman, N.Y. 1951.

111-Scott, D.r.: the Basis for Accounting Principles, the Accounting Review, Dec. 1941.

112- Shan, ph. B. and Spicer, B.H.: Market Response to Environmental Information produced outside the Firm, the Accounting Review, July, 1983.

113- Sidney Davidson, Accounting and Financial Reporting in the seventies, the Journal of Accountancy, Dec. 1969.

114- Sunnons, J.K.: Aconcept of comparability in financial reporting, the accounting review, oct. 1967.

Sorter, G.H.: An Even approach to basic Accounting theory, the Accounting Review, Jan. 1969.

116- Spacek, L.: Business requires, an understanding of Unsolves problems of accounting and financial reporting, Keller & zeff.

117-Statements of Financial Accounting standards SFAS. 1994.

118-Staubus, George. J.: An Induced theory of Accounting measurement, the Accounting Review, Jan. 1985.

119- Sterling, R.R.: Research methodology in Accounting, scholars Book Co. Mtveron, Texas 1972.

120-Swieringa, Robert J. the First 100 Days in the Lie of new Board member. Accounting Horizons, June, 1987.

121-Susumu a. katsayana, Recwnt problems of the financial aAccounting system in Japan, the imternational joutna of Accouting Vol. 12, Fall 1976.

122-Shimin chen, zheng sun, and yuetang wang- Evdence from china on whether Harmonized Accounting standards Harmanize Accounting proctices – Accounting Horizons, Volume sixteen Number three september 2002.

123-Statement of Finoncial Accounting concepts No. 6, FASB 1986.

124-The European Fcdcration of Financial Analysts socity, second congress, cambridgc, 1963.

125-The encyclopedia of philosophy, Editor in chief, paul Edward, the macmillan Co. & the Foree press, N. Y., 1967.

126-The institute of chartered Accountants in England and Wales: Recommendation on Accounting principles.

127-Watts. R. L. and Zimmermann, J. L.: the Demand for and supply of Acconting Theories ! the Merket for Execuses, the Accounting Review, April 1979.

128-Weatherall, M.: Scientifi method, the english University press Ltd. 1968.

129-Williams. H. S.: History of Sciencc, Vol/1, Harper& Brothers, Publishers 1904.

130-Wolk, H. I., Francis, J. r., Tearney N. G.: Accounting A conceptual and institutional Approach, Kent publishing company.

131-william M. Cready and David N. Hurt Accessing investor Respone to information Events Using Return and volume Metrics. The Accounting Revieu Vol. 77 No. 4 October 2002.

132-Yamey, Basil-S: Compoud Journal Fntries in Early treastises on Book keepting, the Acconting Review April 1979.

133-Yu, S. C.: the Structure of Accounting theory, the University press of florida, 1976.

134-Zeff, Stephen A.: 1962 to 1972 chronology of significant development in the establishment of Accounting principles in the united staes.

135-Zeff, Stephen A.: "Comments on Accounting principles. How they are developed" in Robert R. Sterling. Institional isses in public Accounting Scholard Book Co., 1974.

اللجنة العلمية :

أ.د. حسين القاضي

أ.د. محمد الجليلاتي

أ.د. نواف فخر

المدقق اللغوي :

الدكتور ماجد أبو ماضي